



EESTI MAAÜLIKOOL
Majandus- ja sotsiaalinstituut

Kätlin Variksaar

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE OSAÜHINGULE
HYDROSEAL**

**DEVELOPMENT OF A COST ACCOUNTING SYSTEM FOR
HYDROSEAL OÜ**

Magistritöö

Majandusarvestuse ja finantsjuhtimise õppekava

Juhendaja: lektor Anu-Ell Visberg, MSc

Tartu 2021



Eesti Maaülikool		Magistritöö lühikokkuvõte	
Kreutzwaldi 1, Tartu 51014			
Autor: Kätlin Variksaar		Õppekava: Majandusarvestus ja finantsjuhtimine	
Pealkiri: Kuluarvestussüsteemi loomine osaühingule Hydroseal			
Lehekülgi: 49	Jooniseid: 0	Tabeleid: 12	Lisasid: 0
Osakond / Õppetool: Majandus- ja sotsiaalinstituut			
ETIS-e teadusvaldkond ja CERC S-i kood: Raamatupidamine S192			
Juhendaja: Anu-Elis Visberg			
Kaitsmiskoht ja -aasta: Tartu, 2021			
<p>Kasumlike juhtimisotsuste langetamiseks vajavad ettevõtted kiiresti arenevas majanduskeskkonnas pidevat ülevaadet kuludest ja tuludest. Efektne kuluarvestussüsteem annab juhtkonnale võimaluse jälgida ettevõttes tekkivaid kulusid, hinnata nende otstarbekust ning saada hinnakujunduseks vajalikku informatsiooni. Hydroseal OÜ juhtkonna jaoks on hetkel aktuaalne olemasoleva kuluarvestuse arendamine, kuna juhtimisotsuste tegemiseks vajatakse senisest detailsemat informatsiooni.</p> <p>Magistritöö eesmärgiks oli uuritavale ettevõttele sobiva kuluarvestussüsteemi välja töötamine lähtudes kulude arvestuse teoreetilistest käsitlestest. Eesmärgi saavutamiseks kasutati kvantitatiivset (dokumendivaatlus ja analüüs) uurimismeetodit. Uurimisel rakendati deduktiivset lähenemist, mille raames selgitati kõigepealt teoreetiline raamistik, seejärel võrreldi tegelikkust teooriaga ning kohandati teooria uurimisobjektile sobivaks. Töö teoreetilises osas on antud erinevate autorite arvamustele tuginedes ülevaade kuluarvestuse olemusest, eesmärkidest ja põhikomponentidest, traditsioonilisest ja tegevuspõhisest kuluarvestussüsteemist ning välja toodud mõlema kuluarvestussüsteemi juurutamisel ilmnevad ohud ja takistused. Töö empiirilises osas analüüsiti ettevõtte kuluarvestust ning analüüsi tulemustele tuginedes ja ettevõtte vajadusi arvestades töötati autori poolt välja ettevõttele sobivaim kuluarvestussüsteem.</p>			
Märksõnad: kululiik, kuluobjekt, kulukoht, kulukäituri, kuluarvestussüsteem			



Estonian University of Life Sciences Kreutzwaldi 1, Tartu 51014		Abstract of Master's Thesis	
Author: Kätlin Variksaar		Curriculum: Department of Accounting and Finance	
Title: Development of a cost accounting system for Hydroseal OÜ			
Pages: 49	Figures: 0	Tables: 12	Appendixes: 0
Department / Chair: Institute of Economics and Social Sciences			
Field of research and (CERC S) code: Accounting S192			
Supervisors: Anu-Ell Visberg			
Place and date: Tartu, 2021			
<p>To make profitable management decisions require companies in a rapidly developing economic environment a constant overview of expenses and revenues.</p> <p>An efficient cost accounting system gives management the opportunity to monitor the costs incurred by the company, assess their expedience and obtain information required for price formation. The existing cost accounting of Hydroseal OÜ, at the moment requires further development, as more detailed information than currently available is required for making management decisions.</p> <p>The aim of the Master's thesis was to develop for the company being studied, a suitable cost accounting system that approaches from the theoretical treatment of cost accounting. The aim was to be achieved by using a quantitative (document observation and analysis) method of research. A deductive approach was be applied in the study, in the framework of which, at first will be explained the theoretical framework and thereafter the reality will be compared with the theory, which was then be adjusted to be suitable for the study site.</p> <p>The theoretical part was provide an overview of the nature of cost accounting, aims and principle components, as well as the traditional and activity based cost accounting systems, relying on the opinions of different authors, thereby highlighting the risks and obstacles that may become apparent in the implementation of both cost accounting systems. The empirical part of the work was analysed the cost accounting of the company and relying on the results of the analysis, as well as taking into consideration the needs of the company, the author was develop the most suitable cost accounting system for the company.</p>			
Keywords: cost type, cost object, cost centre, cost driver, cost accounting system			

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1 ETTEVÕTTE KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED	7
1.1 Kuluarvestuse olemus	7
1.2 Kuluarvestuse meetodid, nõuded ja põhimõtted	14
1.3 Kuluarvestussüsteemid	15
2 METOODIKA JA UURITAV ETTEVÕTE	27
2.1 Uurimistöö metoodika	27
2.2 Ülevaade osaühingust Hydroseal	28
3 KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE OSAÜHINGULE HYDROSEAL	31
3.1 Osaühing Hydroseal kuluarvestuse analüüs	31
3.2 Osaühingule Hydroseal sobiva kuluarvestussüsteemi loomine	35
4 KOKKUVÕTE	43
KASUTATUD KIRJANDUS	45
Lihtlitsents	49

SISSEJUHATUS

Selleks, et langetada kasumlikke juhtimisotsuseid vajavad ettevõtted kiiresti arenevas majanduskeskkonnas pidevat ülevaadet kuludest ja tuludest. Kulu ei teki ettevõtetes niisama, vaid konkreetsete juhtimisotsuste ja tegevuste tulemusena.

Suurenenud konkurentsi tõttu on kliendid hinnatundlikud. Paremate majandustulemuste saavutamiseks peavad ettevõtted käituma võimalikult läbimõeldult, optimeerides olemasolevate ressursside kasutamise. Kuluarvestussüsteemi peamine eesmärk on kulude juhtimise täiustamise abil saavutada kulude kokkuhoid ning maksimaalne kasum. Efektiivne kuluarvestussüsteem annab juhtkonnale võimaluse jälgida ettevõttes tekkivaid kulusid, hinnata nende otstarbekust ning saada hinnakujundamiseks vajalikku informatsiooni. Hetkel uuritavas ettevõttes kasutuses olev kuluarvestus ei anna ettevõtte juhtkonnale piisaval määral infot kulude juhtimiseks ja toodete hinna kujundamiseks. Hydroseal OÜ juhtkonna jaoks on praegusel hetkel aktuaalne olemasoleva kuluarvestuse arendamine, kuna juhtimisotsuste tegemiseks vajatakse senisest detailsemat informatsiooni.

Organisatsioonis on soovitatav luua ühtne kuluarvestussüsteem, mis kujutab endast samade kuluarvestuse meetodite, põhimõtete ja tehnikate kasutamist kogu organisatsiooni tegevuses. Ühtne kuluarvestussüsteem peab võimaldama teha kulude analüüse, kuluvõrdluseid, tuua välja optimaalseid lahendusi ja kõrvaldada ebaefektiivsust (Karu 2008: 84).

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on töötada välja uuritavale ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem lähtudes kulude arvestuse teoreetilistest käsitlustest.

Töö eesmärgi täitmiseks püstitas autor järgnevad uurimisülesanded:

- anda ülevaade kuluarvestuse teoreetilisest käsitlusest erialakirjanduse põhjal;
- teostada Hydroseal OÜ kuluarvestuse analüüs;
- tuua välja kitsaskohad uuritava ettevõtte kuluarvestuse korralduses;
- töötada välja ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem.

Magistritöö on oma olemuselt juhtumiuuring, sest analüüsiühikuks on üksikjuhtum või objekt, ehk antud juhul uuritav ettevõtte. Uurimisel rakendatakse deduktiivset lähenemist, mille raames selgitatakse kõigepealt teoreetiline raamistik ning seejärel võrreldakse tegelikkust teooriaga ning kohandatakse teooria uurimisobjektile sobivaks.

Töö teoreetilises osas antakse erinevate autorite arvamustele tuginedes ülevaade kuluarvestuse olemusest, eesmärkidest ja põhikomponentidest, traditsioonilisest ja

tegevuspõhisest kuluarvestussüsteemist, sealjuures tuues välja mõlema kuluarvestussüsteemi juurutamisel ilmnedavad ohud ja takistused. Töö teises osas antakse ülevaade töös kasutatud uurimismetoodikast ja Hydroseal OÜ olulisematest majandusnäitajatest. Töö empiirilise osa koostamisel kasutatakse metoodilise võttena Hydroseal dokumendianalüüsi. Töö empiirilises osas analüüsitakse ettevõtte kuluarvestust ning analüüsi tulemustele tuginedes ja ettevõtte vajadusi arvestades töötatakse autori poolt välja ettevõttele sobivaim kuluarvestussüsteem.

1 ETTEVÕTTE KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED

1.1 Kuluarvestuse olemus

Kuluarvestus jälgib kulude kajastamist ettevõtte finantsarvestuse protsessis, aga samuti ka kulude analüüsi ning selle rakendamist ettevõttesiseses juhtimisarvestuse protsessis. (Haldma, Reinberg 1999: 10)

Zimmermani järgi on kuluarvestus toodete, teenuste, projektide, tegevuste ja teiste objektide kulude kindlaks määramine (Zimmerman 2003: 748). Jinga, Dumitru, Dumitrana ja Vulpoi (2010: 243–244) toovad välja, et kuluarvestus on midagi rohkemat kui lihtsalt kulude mõõtmine ja arvestamine, see peab olema organisatsioonis läbimõeldud süsteem eesmärgiga saavutada suurem väärtus väiksemate kuludega. Drury kohaselt tegeleb kuluarvestus kulude kogumisega ettevõtte varude hindamiseks, selleks et vastata välistele finantsaruandluse nõuetele ning sisemisele kasumi mõõtmisele. (Drury 2008: 19)

Harperi (1995: 7) järgi käsitleb kuluarvestus ettevõtte osakondade majandustegevuse (sh protsesside ja tarvikute) ja valmistatud toodete või pakutud teenuste väärtuste mõõdistamist. Kuluarvestus ühendab finantsarvestuse, mis jälgib peamiselt kulude kajastamist ettevõtte finantsarvestuse protsessis ja juhtimisarvestuse, mis keskendub kulude analüüsile ning selle rakendusele ettevõttesiseses juhtimisarvestuse protsessis. (Bhimani et. al 2008: 5-6)

Finantsarvestus on kui protsess, mille käigus võetakse raamatupidamise dokumentidest kokku ettevõtte finantsandmed ja avaldatakse need majandusaasta aruannetes väljaspool ettevõtet olevatele inimestele (Sutton 2004: 2).

Juhtimisarvestus on otsusepõhjuslik majandusarvestus (raamatupidamine), mis tegeleb finantsplaanimisega ning mille tulemusi kasutatakse ettevõtte töö parandamiseks. Juhtimisarvestus peab tagama sellise info kogumise, analüüsi ja tõlgendamise ning selliste aruannete koostamise, mis võimaldaksid majandusüksuse juhtkonnal teha põhjendatud märkusi (Mereste 2003: 294). Tabelis 1 (Karu 2008: 37) on välja toodud finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse erinevused.

Tabel 1. Finants- ja juhtimisarvestuse erinevused

Tunnus	Finantsarvestus	Juhtimisarvestus
Millele keskendub?	Õige ja õiglase hinnangu andmine organisatsiooni majandustulemuse kohta. Keskendub täpsusele.	Objektiivne pilt organisatsiooni sisesest majandustulemuse kujunemisest. Keskendub olulisusele ja õigeaegsusele.
Info kasutajad	Põhilised välistarbijad	Põhilised sisetarbijad
Ajaline suunitlus	Minevik, aruandlus selle kohta, mis on toimunud	Tulevik, info planeerimiseks, otsustamiseks ja kontrolliks
Objektid	Organisatsioon, kui terviklik majandusüksus	Organisatsiooni tegevuse segmendid või allüksused
Reglementeeritus	Reguleeritud riiklike õigusaktidega	Reglementeeritud organisatsiooni siseste instruksioonidega, eelarvestamise ja aruandluskeemidega

Võrdlusest selgub, et finantsarvestus on suunatud välistarbijatele (investorid, kreditorid, ametkonnad, maksuamet), on reguleeritud riiklike õigusaktidega ning annab õige ja õiglase hinnangu organisatsiooni majandustulemuse kohta. Juhtimisarvestus on suunatud põhiliselt sisetarbijatele (ettevõtte juhid). Info planeerimiseks, otsustamiseks ja kontrolliks on suunatud tuleviku planeerimiseks ning aruandluse saab iga ettevõtte kohandada endale sobivalt, eelduseks on, et juhtimisarvestus peab olema korraldatud nii, et seda saavad kasutada finantsvaldkond ja juhtkond tulevikuotsuste tegemiseks.

Kuluarvestus ühendab finants- ja juhtimisarvestust, jälgides nii kulude kajastamist raamatupidamisregistrites, varude maksumuse kujunemist ja kajastamist bilansis, müüdud kaupade kulu kujunemist kasumiaruandes kui ka kulude analüüsi ja selle rakendusi ettevõtte siseses juhtimisarvestuse protsessis (toodete ja teenuste omahinna kalkuleerimisel, kulude kavandamisel, hinnakujundusel jne). Seega peab kuluarvestus olema (Kivistik 2003; Lukka, Granlund 2007; Haldma, Karu 1999: 29):

- planeeritud – planeerides ning eelarvestades on võimalik kulusid kontrollida ja juhtida. Omades ülevaadet kui suured võivad kulud olla, et jõuda soovitud kasumini, saab ootamatute väljaminekute korral kiiresti reageerida ning selgitada välja mõju kogu ettevõttele;
- oluline – ettevõtte kulusid tuleb vaadelda arvestades nende olulisust. Ettevõtte tegevust mõjutavaid olulisi kulusid vaadeldakse eraldi kuluühikutena, väheolulisi kulusid kulugruppidena;
- otstarbeline – kuluarvestussüsteem tuleb üles ehitada vastavalt konkreetse ettevõtte vajadustele, et oleks võimalik saavutada ettevõtte eesmärgid;

- õigeaegne – peab kindlustama, et kuluotsuste vastuvõtmiseks vajalik info laekub otsustajatele õigeaegselt;
- hästi esitatud – kulude kohta laekuvast informatsioonist peab olema võimalik optimaalse ajakuluga leida oluline info;
- piisavalt täpne – info peab olema täpne, et selle põhjal on võimalik vastu võtta majanduslikult põhjendatud otsuseid;
- ühtne – ühtne kuluarvestussüsteem eeldab samade meetodite, põhimõtete ning tehnikate kasutamist terves organisatsioonis, võimaldades kulusid võrrelda ning seeläbi tuvastada ning kõrvaldada ebaefektiivsust.

Autori arvates on kõige olulisemaks ühtsuse kriteerium, sest ühtse kuluarvestussüsteemi rakendamine ettevõttes võimaldab paremini koostada kulude analüüsi ning kuluvõrdlusi erinevate ressursside ja struktuuride vahel. Ühtne kuluarvestussüsteem sisaldab endas samasuguste kuluarvestuse meetodite ja põhimõtete kasutamist terves ettevõttes. Suure ja keeruka struktuuriga ettevõttes kohaldub aga ühtne kuluarvestussüsteem majanduskeskkonna tingimuste muutumise ja nõuetega kahjuks üsna aeglaselt ja paindumatult.

Kuluarvestust kui protsessi kirjeldab funktsioonide ja eesmärkide täitmine, mida saab vaadelda protsessi eri etappidena. Kaplan (2002: 18) on välja toonud kolm peamist kuluarvestuse protsessi väljundiks olevat funktsiooni, milleks on: (1) varude hindamine, valmistoodangu kulude mõõtmine finantsaruannete jaoks; (2) toodete, teenuste, tegevuste, klientide kulude mõõtmine; (3) juhtidele protsesside efektiivsuse kohta majandusliku tagasiside andmine.

Sõltumata ettevõtte tegevusvaldkonnast, koosneb kuluarvestus järgnevatest tegevustest (Jaansoo 2011: 13):

- kulude aruandlus ja kajastamine – kulude andmete klassifitseerimine, summeerimine, edastamine ja interpretatsioon nii ettevõttesisestele kui ka -välistele infotarbijatele;
- kulude juhtimine – võimalikult täpse andmestiku kogumine toodete või teenuste kulude kohta, mis aitavad juhtkonnal langetada olulisi otsuseid;
- kulude analüüs – kuluarvestusest saadavate andmete tõlgendamine juhtkonna varustamiseks, planeerimiseks ja kontrolliks vajaliku informatsiooniga.

Kulude juhtimise ja arvestuse eesmärgid määratlevad kulude klassifitseerimise eesmärgid. Põhiline, millega kulude liigitamisel tuleks arvestada on, et iga kulude juhtimise ja arvestuse

eesmärgi saavutamiseks tuleb teha sellest eesmärgist lähtuv kulude liigitus. Kulude liigitamisel eristatakse erinevad kuluelemendid ning grupeeritakse need loogilistesse kulukogumitesse, arvestades kulude olemust (püsivad, muutuvad, väärtust lisavad) funktsioonist (tootmiskulud, müügikulud) või kasutamisest majandusüksustes. (Karu 2008: 105; CIMA 2000: 27).

Kuna kulude liigitamine sõltub sellest, milleks teavet vajatakse (Alver, Reinberg 1998: 13-14), on Alver ja Reinberg seostanud kulude liigitusalused kululiikidega (Tabel 2).

Tabel 2. Kulude liigitamine (Alver, Reinberg 2002:39)

Liigitusalus	Kululiigid
Seos tootmisega	Tootmiskulud, mittetootmiskulud
Kajastamine finantsaruannetes	Jätkuvad ja lõplikud kulud, toote- ja perioodikulud
Ajaline aspekt	Soetuskulud (minevik), asenduskulud (olevik), kavandatud ehk eelarvestatud kulud (tulevik)
Käitumine	Muutuvkulud, püsikulud, segakulud
Kulukandjate kirjendamine	Otsekulud, kaudkulud
Seos juhtimisotsuste langetamisega	Olulised ja ebaolulised kulud, mõjutatavad (kontrollitavad) ja mittemõjutatavad (mittekontrollitavad) kulud
Majandusteoreetilised kontseptsioonid	Loobumiskulud (alternatiivkulud), pöördumatud kulud, diferentsiaalkulu, marginaalkulu ehk piirkulu ja keskmine kulu

Lisaks võib kulusid liigitada ajalisest aspektist või majandusteoreetilistest kontseptsioonidest lähtuvalt (Alver, Reinberg 1996: 13-14). Kulude liigitamist võib jaotada objektiivseks ja subjektiivseks liigitamiseks. Objektiivne liigitamine on tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende tegemise eesmärgist. Traditsiooniliselt mõistetakse objektiivse liigitamise all kulude liigitamist eeskätt organisatsioonisiseste infotarbijate infovajaduste rahuldamiseks ja seda kasutatakse juhtimisarvestuses. (Karu 2008: 105). Subjektiivne liigitamine on tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende olemusest. Traditsiooniliselt mõistetakse subjektiivse liigitamise all kulude liigitamist organisatsiooni-väliste infotarbijate infovajaduste rahuldamiseks (näiteks raamatupidamise aastaaruande koostamiseks vajalik kulude liigitus) ja seda kasutatakse finantsarvestuses. (Karu 2008: 105)

Kululiikide, kulukohtade ja kulukandjate arvestus on kolm peamist komponenti mille alusel toimib ettevõtte kuluarvestussüsteem. Need kolm komponenti võimaldavad detailselt arvestada ja analüüsida ettevõttes tekkivaid kulusid ning nende mõju tuludele ja kasumile (Lääts, Peets 2004: 1).

Kulusid, mis ettevõttes tekivad saab nimetada erinevalt. Kõige lihtsamaks viisiks on rühmitada kulud liikide kaupa. Kululiik on sarnaste tunnustega kulude rühm (Mereste 2003: 447). Näiteks võiks tuua materjali kulu, transpordikulu, tarvikute kulu jne.

Kululiikide arvestuses selgitatakse, lähtuvalt kulude liigituse eesmärkidest ja kriteeriumitest, milliseid (mis liiki) kulutusi ja kulusid ning kui palju organisatsioonis tekib. (Karu 2008: 73). Kululiikide arvestuse kolmeks põhiülesandeks on: kulude kompleksne ja süsteemne kajastamine, kululiikide klassifitseerimine, mis on aluseks finantsarvestuse andmete korrektsele kajastamisele ning objektiivsete kuluandmete edastamine kulukohtade ja kulukandjate arvestamise teostamiseks. (Haldma, Karu 1999: 35). Kululiikide arvestuse üldiseks eesmärgiks on jälgida komplekselt ettevõtte tegevustsüklis kulutatavaid ressursse, nende struktuuri ja olulisust majandustulemuste seisukohast. (Haldma, Karu 1999: 35) Kululiikide eristamise aluseks on tootmislike- ja mittetootmislike kulude eristus. (Haldma 2002: 155)

Raamatupidamisarvestuse korraldamiseks jagatakse kulud tootmiskuludeks ja mittetootmiskuludeks. Tootmiskulud on seotud tooteühiku valmistamisega ja sisaldavad otseseid materjali, tööjõu ja tootmise üldkulusid. Otsesed materjalikulud on valmistoodangus sisalduv materjal, mida on kasutatud ainult selle toote valmistamiseks ning mis on selle tootega selgelt seostatav. Otseseks tööjõukuluks loetakse toote valmistamiseks kulunud tööjõukulu. Tootmise kaudkulud ehk üldkulud on kõik muud tootmisprotsessidega seotud kulud peale otseste materjalide ja tööjõukulude. Mittetootmiskulude alla kuuluvad turustuskulud, üldhalduskulud, laenuintressid ning muud finantskulud ja muud ärikulud. Eristatakse veel perioodikulusid ja tootekulusid. (Rebane, Visberg 1998: 49)

Kulukandjate arvestus selgitab, millises mahus on erinevate arvestusobjektide (kuluobjektide) jaoks ettevõttes tehtud kulusid. Kulukandjaks võib olla toode, tootegrupp, tellimus, allüksus jne. Kulukandjate arvestus peab selgitama, millises mahus on erinevate arvestusobjektide (kuluobjektide) tarvis tehtud ettevõttes kulusid. Sõltuvalt kulukandjate arvestuse kohast ettevõtte kularvestuse süsteemis on välja kujunenud järgmised ülesanded: (1) omahinna arvestus hinna alampiiride defineerimiseks, tuleb välja selgitada, kas kasutatav arvestus kajastab piisavalt täpselt kulude teket ettevõtte tehnoloogilises protsessis; (2) pooltoodangu ja valmistoodangu maksumuse piiritlemine; (3) tegevusüksuste majandustulemuste määratlemine; (4) siirdehindade arvestus ja (5) operatiivse ettevõtte-sisese tulemusarvestuse kujundamine.

Kulukandjate arvestusega on kindlasti seotud ka toodete müügihinna kujundus: väiksema eksimuse puhul optimaalse hinna määramisel ei pruugi saada soovitud kasumit ning pikas perspektiivis võib see osutuda hoopis kahjumlikuks. Samal ajal liialt kõrge müügihind ei pane tarbijat toodet ostma ning seetõttu võivad müüginumbrid kahaneda. Liiga madala hinna puhul kasvab nõudlus üle tootmisvõimsuse ning seetõttu jääb ettevõttele osa tulu saamata (Kuusik et al. 2010: 217). Seetõttu on õige müügihinna aluseks õige omahinna arvestus. Kulukandjate arvestuse ülesandeks on välja selgitada, missuguses mahus on erinevatele arvestusobjektidele organisatsioonis tehtud kulutusi. Kulukandjate arvestus annab võimaluse võrrelda erinevate arvestusobjektide tulemusi ning selle alusel suunata erinevate tegevusvaldkondade tulemusi.

Kulukohtade arvestuses selgitatakse, miks ning millistes organisatsiooni struktuuri või protsessi osades tekivad erinevad kulud. Kulukohana vaadeldakse tavaliselt allüksust, asukohta, piirkonda, funktsiooni, protsessi või protsessi osa, seadmete gruppi, mille kulud arvestatakse eraldi ning hiljem jagatakse kuluobjektidele vahetult või läbi põhitegevuse kulukohtade. (Karu 2008: 72-73) Haldma ja Karu järgi on kulukohtade arvestuse põhiülesanneteks (Haldma, Karu 1999: 83) (1) üldkulude või teatud otsekulude tekkimise jälgimine konkreetsetes tekkimise kohtades; (2) kuludele tootmistegurite mõju kontroll kulukohtade lõikes; (3) lähtuvalt mõju avaldatavatest teguritest objektiivsete jaotuspõhimõtete kujundamine üldkulude jaotamiseks kulukandjale ja (4) kulukoha kuluressursi kasutamise kontroll.

Lisaks kulukohtade määratlemisele ja kulukoha arvestamisele on kuluarvestuses olulisel kohal ainult need kulud, mille tekkimises need kulukandjad osalevad. Kulukohtade arvestus on väga oluline toodete omahinna arvutamisel.

Lisaks kulukohtade määratlemisele ja kulukohtadele kulude arvestamisele on kuluarvestuses oluline põhjendatud kulukäituri leidmine ning vajalike üldkulude määrade väljatöötamine kulude jaotamiseks kulukandjale. Kulukohad liigitatakse (Karu 2008: 103) põhitegevuse, tugiteenuste, abitegevuse ja üldjuhtimise kulukohtadeks. Põhitegevuse kulukoht on põhitegevuse allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ning hiljem jaotatakse need kuluobjektidele kasutades kulukäitureid. Tugiteenuse kulukoht on tugiteenuseid osutav allüksus, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade või töökoht, mille kulud on kogutakse ja arvestatakse eraldi ning hiljem jagatakse kuluobjektidele, läbi

kulukoha, millele tugiteenust osutati. Abitegevuse kulukoht on organisatsiooni põhitegevusega mitteseotud allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja mille jaotamine põhitegevuse kuluobjektidele (põhitoodetele, teenustele) ei ole tihti otstarbekas. Üldjuhtimise kulukohad on organisatsiooni üldjuhtimise allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jagatakse kuluobjektidele. Sõltuvalt kulude arvestuse eesmärgist ja arvestusprotsessi etapist võib konkreetne allüksus olla nii kulukoht kui ka kulukandja. Näiteks tootmisosakond kui allüksus, kus kulud tekivad, on kulukoht. Kui aga eesmärgiks on arvestada tootmisosakonna kulusid, käsitletakse tootmisosakonda kulukohana. (Karu 2008: 103-104).

Kulukohad tuleb ettevõttes määratleda lähtudes ettevõtte tehnoloogiliste protsesside etappidest, mille liigendamisel kulukohtadeks võivad välja kujuneda järgmised kulukohtade grupid (Haldma, Karu 1999: 84-85):

- materjalide soetamise, ettevalmistamise või hankimise kohad;
- tootmise ettevalmistuse kohad;
- tootmisprotsessi kohad;
- abitootmise kohad;
- turustuse kulukohad;
- üldhalduse kulukohad.

Hoolimata nimetatud ülesannetest ja püstitatud eesmärkidest ei pruugi ettevõtte kulukohtade arvestus olla piisavalt informatiivne ning kajastada soovitud tulemusi, kuna kulukohta määrares võidakse teha vigu, milleks on liiga üldiselt määratletud kulukohad või kulukohtadena on vaadeldud valesid elemente. (*Ibid*: 31)

Kulukohtade arvestuses on väga tihedalt seotud vastutuspõhise arvestuse kontseptsioon. Vastutuspõhine arvestus on arvestussüsteem, mis võimaldab finantsinfo kogumist, kokkuvõtmist, aruannete koostamist ja analüüsimist töötajate isikliku tööalase vastutuse valdkondade ehk vastutuskeskuste (kulu-, tulu-, kasumi- ja investeeringukeskused) lõikes (Merchant 1998: 303). Vastutuspõhise arvestuse läbivaks ideeks on inimeste ja allüksuste tegevuse mõõtmine, soodustamaks eesmärkide ühildumist (Hilton et al. 2008: 756). Vastutuspõhise arvestussüsteemi efektiivne toimimine eeldab kolme põhitingimuse täitmist (Alver, Reinberg 2002: 375-376):

- Organisatsiooniline struktuur on hästi välja arendatud. Kõigi tasemete juhtide õigused ja vastutus on selgelt määratletud, arusaadavad ja omavahel tasakaalus.

- Tulude, kulude ja investeeringute hindamise normnäitajad on hästi defineeritud ja välja toodud.
- Vastutuspõhise arvestuse aruanded (tegevuse aruanded) peavad sisaldama ainult selliseid näitajaid, mis on vastutuskeskuse juhi poolt mõjutatavad, kuid seal peab sisalduma muu info, mis võib juhile huvi pakkuda.

Autori arvates põhineb vastutuspõhise arvestuse olulisus kulude efektiivsemas juhtimises ning erinevatele juhtimistasanditele otsuste langetamiseks vajaliku info tagamises.

1.2 Kuluarvestuse meetodid, nõuded ja põhimõtted

Kuluarvestuse meetodite eesmärgiks on tagada kulude arvestuse täpsus tulenevalt ettevõtte kuluarvestuse eesmärkidest. Peamisteks kuluarvestuse meetoditeks on tootepõhine, protsessipõhine ja tegevuspõhine. (Kallam jt 2003: 121)

Tootepõhises ehk traditsioonilises kuluarvestuses liigitatakse kulud otse- ja kaudkuludeks ning kõik kulud arvestatakse kuluobjektidele kasutades mahupõhiseid kulukäitureid. (Karu 2008: 250) Kulukäitur on mingi sündmus või toiming, mille tulemusel tekib kulu ning mis põhjustab kulude muutumise. Näitaja, mille väärtuse muutudes kulud muutuvad ning mingid teised kulud jäävad samaks. (Alver, Reinberg 2002: 21)

Traditsioonilises kuluarvestuses kantakse kuluobjektidele kõigepealt otsekulud, milleks on näiteks materjalikulud ja tööjõukulud. Kaudkulud kantakse kulukohtadele (allüksustele) ning seejärel jaotatakse traditsiooniliste kulukäitureite (näiteks masinatunnid, töötunnid, toodete arv) abil kuluobjektidele (toodetele või teenustele). (Karu 2008: 252-253)

Traditsiooniline kuluarvestusmeetod jaguneb tellimusjärgseks kuluarvestuseks ja protsessijärgseks kuluarvestuseks. (Haldma, Karu 1999: 94)

Protsessipõhine kuluarvestus sobib kasutamiseks ettevõttes, kus toodetakse ühte kindlat toodet, tootmisprotsess on pidev ning ühtki toodet ei ole võimalik eristada iseseisva projektina. Tooteühiku omahind selles ettevõttes saadakse mingi perioodi kõigi kulude jagamisel tooteühikutele. (Kallam jt. 2003: 121)

Tegevuspõhises kuluarvestuses samastatakse tegevused, mis toovad endaga kaasa kulusid. (Kallam jt 2003: 121) Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi ehk ABC (Activity-based costing) printsiip on, et ettevõttes ei ole olemas kulusid, vaid on olemas ainult kliendid ning nende leidmiseks, teenindamiseks ja hoidmiseks tehtavad tegevused, mis toovad endaga kaasa kulutusi. ABC käsitleb mitmeid püsikulusid hoopis muutuvkuludena ja jagab need

kulud toodetele läbi tegevuste. ABC sobib nii tootmis- kui teenindusettevõtetele, eelkõige suurte üldkuludega ettevõttele (Tegevuspõhine...2011).

Nõudeid kuluarvestusele määratletakse ja täpsustatakse lähtuvalt püstitatud eesmärkidest. Seejuures omab tähtsust, kellele on kuluinfo vajalik, kui suur on majandustehingute arv, millised kulukohad, kuluobjektid ja tegevused ettevõttes esinevad. Olenemata sellest, missugune on ettevõtte tootmisprotsessi olemus ning struktuur, vajab ettevõtte juhtkond kulude kohta informatsiooni seatud eesmärkide saavutamiseks. Olenevalt tootmisprotsessi omapäradest kulude liigitamises kuluobjektidele eristatakse täiskuluarvestust ja osakuluarvestust.

Osakuluarvestus on arvestustehnika, mille kasutamisel jagatakse kulud muutuvkuludeks ja püsikuludeks ning kuluobjektidele arvestatakse vaid osa kulusid, milleks on muutuvkulud. (Karu 2008: 274)

Täiskuluarvestus on arvestustehnika, mille kasutamisel jagatakse kõik kulud tooteühikule saades nii kätte ühiku kogukulud. Täiskuluarvestuse korral jaotatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks. Otsekulud kantakse toote ühikutele otse. Kaudkulud kogutakse kõigepealt kulukeskustele ja pärast seda jaotatakse valitud meetodi abil tooteühikule. (Haldma, Karu 1999: 89)

Muutuvkulud on kulud, mis muutuvad tegevusmahu muutumisega. Muutuvkulud toovad kaasa muutuse kogukuludes juhul, kui muutub ühikute arv. Püsikulud on kulud, mis jäävad muutumatuks erinevate tegevusmahtude juures. Püsikulu jääb samaks ka kulukäituri arvu muutmisel. (Karu 2008:113) Sellisteks kuludeks on igakuised liisingmaksed, administratiiv- ja keskastmejuhtide tööjõukulud, kindlustuskulud.

Iga ettevõtte peab kuluarvestuse meetodi valimisel lähtuma olemasolevatest eesmärkidest ja tööprotsessidest, tagades sellega õigeaegse ja asjakohase informatsiooni.

1.3 Kuluarvestussüsteemid

Kuluarvestuses kasutatavad meetodid, põhimõtted, eeskirjad, juhendid, protseduurid, reeglid ja tegevused moodustavad kuluarvestussüsteemi. (Karu 2008: 80)

Khan ja Jain on defineerinud kuluarvestussüsteemi kui majandusarvestuse üht osa, mis kogub, teeb kindlaks ning annab kuludest ülevaate kasutades selleks teatud protseduure, meetodeid, põhimõtteid ning eeskirju, juhendeid, reegleid ja tegevusi (Khan, Jain 2008: 18) Ettevõtte kuluarvestussüsteem peab olema üles ehitatud nii, et oleks võimalik kiiresti reageerida keskkonna muutustele ja organisatsioonisisestele muudatustele ning, et selle loomiseks, töökorras hoidmiseks ja täiustamiseks vajalikud ressursikulud ei ületaks süsteemi poolt pakutavast informatsioonist saadavat eeldatavat tulu. Kuluarvestussüsteemist tulenev informatsioon peab toetama õigete juhtimisotsuste langetamist. (Lääts, Peets, 2004: 107)

Ettevõtte kuluarvestussüsteemi saab nimetada toimivaks, kui täidetud on kuluarvestussüsteemi peamine eesmärk, milleks on kulude juhtimise täiustamise abil saavutada tegevuse efektiivsus. Sellest tulenevalt on ettevõttel kuluarvestussüsteemi loomisel vajalik selgelt piiritleda ülesanded või eesmärgid, millised arendatav süsteem täitma hakkab. (Haldma, Karu 1999: 10)

Kuluarvestussüsteemi olulisemateks eesmärkideks on (Karu 2008: 80):

- varude mõõtmine ja hindamine müüdud toodangu kulude arvestuseks;
- erinevatele infotarbijatele otsustamiseks vajaliku info kindlustamine;
- kuludega seotud eesmärkide planeerimine ja tulemuslikkuse hindamine;
- kulukandjate, kulukohtade, kululiikide ja tegevuste arvestus;
- ettevõtte kulukandjate kulude arvestus, eelarvestamine ja *controlling*;
- ressursside soetamise, tootmise ja kasutamise rahaliste ja mitterahaliste parameetrite identifitseerimine, mõõtmine, kogumine, koostamine, registreerimine ning aruandluse koostamine ja analüüs;
- ettevõtte siseste tulemusüksuste ja vastutuskeskuste majandusnäitajate ja tegevustulemuste arvestus, eelarvestamine ja tulemuslikkuse hindamine;
- strateegiliste juhtimisotsuste kuluinfoga varustamine;
- kasumlikkuse suurendamise strateegiate väljatöötamine ja juurutamine;
- kulukäituri ja kulu-tulemus seoste kindlakstegemine;
- muu kuluinfo tagamine.

Kuigi kuluarvestussüsteemi olulisemateks eesmärkideks on kujunenud varude mõõtmine ja erinevatele infotarbijatele otsustamiseks vajaliku informatsiooni kindlustamine, arvab magistritöö autor, et tänapäeva keerulises ja kiirelt muutuv majanduskeskkonnas on kuluarvestussüsteemi väga oluliseks eesmärgiks ka strateegiliste juhtimisotsuste tegijate kuluinfoga varustamine.

Kuluarvestussüsteemi eesmärgid jagunevad üldisteks ja spetsiifilisteks. Üldised eesmärgid on näiteks turuosa suurendamine ja konkurentsivõimelise kasumi teenimine, mis on kindlad ja mõõdetavad, kuid vähem täpsed. Haldma ja Karu (1999: 16) on üldiste eesmärkidenä välja toonud materiaalsete ressursside soetamise, tootmise ja kasutamise rahaliste parameetrite kindlakstegemiseks ja kajastamise, kulude planeerimise, kuludega seotud normatiivide määratlemise ja kuludega seotud eesmärkide saavutamise ja kontrolli. Fisher ja Krumwiede (2015: 14) ütlevad, et finantsaruandluse tarbeks ei pea kuluarvestus olema väga täpne, piisab, kui see on süstemaatiline ja mõistlik. Spetsiifiliste eesmärkidenä toovad Haldma ja Karu (1999: 16) välja toodete ja teenuste omahinna ja müügihinna kalkuleerimise, materiaalsete ressursside kasutamise efektiivsuse ja kontrolli, juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooniga varustamise ja ettevõttesiseste tulemusüksuste tegevustulemuste kindlaksmääramise ja ettevõtte jooksva majandustulemuse hindamise.

Kõik eelnimetatud eesmärgid peavad aitama suunata ettevõtte edasist käekäiku, võttes arvesse kuluarvestusest saadud tagasisidet. Usaldusväärse tagasiside jaoks peavad kuluarvestuse andmed olema täpsed ja asjakohased.

Ettevõtte eesmärkide saavutamisele aitab kaasa efektiivne ja paindlik kuluarvestussüsteem. Efektiivse kuluarvestussüsteemi loomiseks tuleb ettevõttes püstitada kuluarvestuse eesmärgid, määratleda nõuded kuluarvestusele, koostada IT lähteülesanded, määratleda kuluarvestuse põhimõtted, valida meetodid ja määratleda algandmete kogumise kord ning kinnitada kuluarvestuse protsessi juhtimise kord.

Nüüdisaegse tulemuslikkusele suunatud ning juhtimiseks vajaliku kuluarvestuse süsteemi nurgakiviks on konkreetsed ja mõõdetud kuluarvestuse süsteemi eesmärgid. Lähtuvalt püstitatud eesmärgist määratletakse või täpsustatakse nõuded kuluarvestuse süsteemile. (Karu 2008: 89)

Ettevõtte kuluarvestussüsteemid peavad täitma kolme põhilist funktsiooni:

- hindama varusid ja mõõtma realiseeritud toodangu kulusid finantsaruannete tarvis;
- mõõtma tegevuste, toodete, teenuste ja klientide kulusid;
- tagama ettevõtte juhtidele ja teostajatele protsesside efektiivsuse kohta majanduslikku informatsiooni. (Stelmak 2013: 124)

Kuluarvestuse süsteem koosneb kolmest osast (Haldma, Karu 1999: 12):

- Kululiikide arvestus – selgitab, millised kulud ettevõttes esinevad, võttes arvesse kulude kujunemise ja käitumise eripärad. Tähtis osa on kulude registreerimisel ja hindamisel.
- Kulukohtade arvestus – selgitab, millistes majandusüksuste osades ja tegevusprotsessides erinevad kululiigid tekivad. Kuluarvestus vaatleb üldkulude jaotumist kulukohtade lõikes.
- Kuluobjektide arvestus – selgitab ettevõtte kulukohtadele tehtavate kulude mahtu. Saadud tulemuste alusel langetatakse ettevõtte tegevusi puudutavaid otsuseid.

Antud kolm komponenti on vajalikud ettevõtte kuluarvestuse korraldamiseks. Nendest lähtudes on võimalik teostada kulude ja tulude analüüsi. Detailne arvestus tagab aga ettevõtte jätkusuutliku toimimise.

Kuluarvestussüsteemides mõõdetakse kulusid tegelike, norm- või standardmõõdikute abil. Kulu mõõtmise meetodist lähtuvalt liigitatakse kuluarvestussüsteeme tegelikel kuludel põhinev, normkuludel põhinev ja standardkuludel põhinev. (Drury 2008: 65) Tegelike kulude arvestuse süsteemis seostatakse nii otsekulud kui ka kaudkulud tootega tegelike kulude ja sisendite määradega. Tootele jaotatakse kulud tegelike kaudkulu määradega (Blocher 2008: 91). Tegelike kulude arvestuse süsteemi miinuseks on see, et info tegelike kaudkulude määra kohta tuleb liiga suure ajaviitega ja ei ole võimalik kohe teada saada toote tootmisomahinda. (Horngren 2006: 108) Normkulude arvestus on kuluarvestuse süsteem, kus seostatakse eelarvestatud tootmise kaudkulu määrad tootega. See võimaldab kiiresti saada informatsiooni toote tootmishinna kohta (*Ibid*: 108). Normkuludel põhineva kuluarvestussüsteemi plussiks on see, et süsteemi rakendamisel saadakse pidevalt ja operatiivselt infot toote- ja töökuludest. Süsteemi miinuseks on see, et perioodi lõpus tekib üldkulude üle- või alajaotus kuluobjektidele, sest kasutatakse prognoosidel põhinevat eelarvestatud normatiivset üldkulu määra. (Jaansoo 2011: 36)

Standardkuludel põhinev kuluarvestussüsteem on süsteem, mis kasutab toote kulude arvestusel otseste materjali- ja tööjõukulude ning üldkulude kindlakstegemiseks varem kindlaksmääratud eelarvestatud standardkulusid ja koguseid. (Karu 2008: 86) Standardkulud on standardina kehtestatud eesmärkkulud, mille suurus on varem kindlaks määratud, Standardkuludel põhinevad kuluarvestussüsteemid võimaldavad kulusid hästi kontrollida. (Karu 2008: 206)

Üldkulude jaotamise meetodist lähtuvalt liigitatakse kuluarvestussüsteemid täiskuluarvestuseks ehk traditsiooniliseks kuluarvestussüsteemiks ja tegevuspõhiseks kuluarvestussüsteemiks.

Traditsiooniline kuluarvestus (täiskuluarvestus) keskendub otsekuludele (materjalid, seadmed, tööjõud) ja jagab kaudsed kulud kõigi toodete vahel. Täiskuluarvestuses jagatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks. (U. Siitan: 250) Otsekulud kantakse toote ühikutele otse ja kogukulud kogutakse kõigepealt kulukeskustele ning pärast jagatakse valitud meetodi (traditsiooniline või tegevuspõhine) abil tooteühikule. (Haldma, Karu 1999: 90)

Traditsiooniline kuluarvestus kasutab proportsionaalset jaotust ning lähtub tavaliselt töö- ja või masinatundidest (Raamatupidamise käsiraamat 2006: 67).

Täiskuluarvestus jagab kõik kulud kuluobjektidele. Finants ja juhtimisraamatute autor Sander Karu too välja üheksa 9 sammu täiskuluarvestuse leidmiseks:.

- 1) valitakse kuluobjekt;
- 2) liigitatakse kõik kulud otse- ja kaudkuludeks;
- 3) paigutatakse otsekulud otse kuluobjektile;
- 4) liigitatakse kaudkulud tootmise lisakuludeks ja organisatsiooni üldkuludeks ning moodustatakse põhitegevuse kulukohad, tugiteenuste kulukohad ja organisatsiooni üldkulude kulukohad;
- 5) valitakse kulukäituriid ja paigutatakse ning jaotatakse kaudkulude põhitegevuse kulukohtadele ja tugiteenuste kulukohtadele;
- 6) jaotatakse tugiteenuste kulukohtade kulud põhitegevuse kulukohtadele;
- 7) leitakse üldkulude määrad igale põhitegevuse kulukohale ja jaotatakse põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele;
- 8) paigutatakse ning jaotatakse organisatsiooni üldkulud üldjuhtimise kulukohtadele;
- 9) leitakse üldkulud määrad igale üldjuhtimise kulukohale ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud kuluobjektile (Karu 2008: 282-283).

Täiskuluarvestuse eelised igapäevases ettevõtte kuluarvestussüsteemis on (Haldma, Karu 1999: 90):

- kaudkulud on tähtsad ja nad on kaasaegses tööstuses üha kasvava osaga kululiik;
- kui tootmine on püsiv, aga müük kõigub, on ärikasumi kõikumised täiskuluarvestuses väiksemad kui osakuluarvestuses;
- laovarude hindamisel, eriti hooajalistel tegevustel (näiteks puidu hooajaline kogumine) on püsivkulude arvestamine laovarude väärtusesse vajalik ja soovitatav;

- täiskulude arvestuse meetodil arvestatud kulud muudavad selle vähem tõenäoliseks, kuna kaudkulud arvestatakse automaatselt sisse.

Traditsioonilise kuluarvestussüsteemi puuduseks on peetud meelevaldsete aluste kasutamist üldkulude jagamisel selle asemel, et keskenduda kulude tekkimise põhjustele. ABC ehk tegevuspõhine kuluarvestussüsteem läheneb toote maksumuse kujunemisele loogiliselt, kuna selle abil saab paremini aru kulude käitumisest ning on võimalik kindlaks teha, mis põhjustab üldkulusid, ning millest need koosnevad. (Glad, Becker 1997: 22) Traditsiooniline kuluarvestus võib toodete omahindade arvestusel olla vale, sest üldkulud moodustavad suure osa kogukuludest. Täpne toote hinna informatsioon on oluline juhtimisotsuste tegemiseks (Askarany et al. 2010: 239). Traditsioonilist kuluarvestussüsteemi tuleks eelistada väikse konkurentsi, väikeste tootmise üldkuludega tootmise ja toodete/teenuste puhul, mille tootmisprotsess on sarnane. Sellisel juhul tagab traditsiooniline kuluarvestussüsteem piisavalt täpse tulemuse. (Drury 2008: 235-236)

Traditsiooniline kuluarvestus on sobiv siis, kui otsesed kulud moodustavad suure osa kogukuludest ja kaudkulud on suhteliselt väikesed ning kui ettevõtte ei paku sisult väga eritüübilisi teenuseid. (Horngren et al. 2014: 152-153) Traditsiooniline kuluarvestus annab teavet palkade ja amortisatsiooni kohta osakondade lõikes. (Gunasekaran et al. 2005: 525)

Haldama ja Karu arvamus on, et traditsioonilist kuluarvestussüsteemi ei saa pidada halvaks ja tegevuspõhist kuluarvestust heaks, mõelda tuleks, kas valitud kuluarvestussüsteem kajastab piisavalt täpselt kulude tekkimist ettevõtte tehnoloogilises protsessis. (Haldma, Karu 1999: 125).

Tegevuspõhine kuluarvestus on kuluarvestussüsteem, mis keskendub organisatsiooni tegevustele ja jaotab kulud lähtuvalt kulude seosest ja suurusest antud tegevusele. Üldkulud jaotatakse eelnevalt kindlaks määratud üldkulude määrade abil, kasutades erinevaid tegevustele määratud kulukäitureid. (Rainborn, Kinney 2011, 124)

Tegevuspõhise kuluarvestuse loojateks on Ameerika professorid Robert Kaplan ja Robin Cooper (Antić, Georgijevski 2010: 500) Selle eesmärgiks oli anda täpsemat infot toodete, teenuste ja klientide kohta ning süsteemi kasutamisega lisandus võimalus kaudsed ja tugiüksuste kulud kanda kõigepealt tegevustele ja protsessidele ning seejärel edasi toodetele, teenustele ja klientidele. ABC süsteem tõi paremini välja tootmiseks ja teenuste osutamiseks teostatud erinevate tegevuste sisu. (Kaplan, Cooper 2002: 20)

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteemi arendamine koosneb neljast etapist (Hansen, Mowen 2006: 134):

1. Tuvastatakse ja määratletakse tegevused.
2. Määratletakse ressursside maksumus tegevustele.
3. Määratletakse organisatsiooni kuluobjektid.
4. Valitakse tegevuste kulukäituriid, mis võimaldavad seostada tegevuste kulud kuluobjektidega.

Cooper ja Kaplan (1991: 130) on kirjeldanud ABC süsteemi kui võimsat tööriista, kuid ainult siis, kui juhtidel on oskus vaadata kulusid ühikutasandil. ABC süsteemi abil on võimalik välja selgitada mittekasumlikud tooted, sest selle süsteemi abil on võimalik teada saada reaalsed tootmiskulud ning kasum tooteühiku kohta (Cocins jt 2011: 128). Nimetatud autorid on seisukohal, et tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi kasutamisel on võimalik kulusid tõhusamalt juhtida, mis omakorda võimaldab ettevõttel efektiivsuse kasvu.

ABC põhimõtteks on, et ettevõttes ei ole olemas lihtsalt kulusid vaid on kliendid ning nende leidmiseks, teenindamiseks ja alleshoidmiseks tehtavad tegevused, mis omakorda põhjustavad kulusi. ABC vaatleb mitmeid püsikulusid sootuks muutuvkuludena ning jagab need kulud toodetele läbi tegevuste. ABC sobib tootmisettevõttele kui ka teenindusettevõttele ning sellest peaks olema kõige rohkem kasu suurte üldkuludega ettevõtetel, kes on suunanud oma tähelepanu efektiivsusele. ABC rakendamisega saab Kukke (2011b) teooria kohaselt mõõta ettevõtte protsesside ning tegevuste kasumlikkuse seost ning vajalikkust toodete, teenuste ja klientide vahel, suurendada ettevõtte efektiivsust, samal ajal vähendades või hoides kontrolli all kulusid. Samuti kasvatada ettevõtte ressursside tulukust andes selgemat pilti, kus ressursse kulutatakse ja kaotatakse raha. Veel võimaldab ABC kasutamine sorteerida ettevõtte jaoks välja tegevused ning turusegmenid, kust on võimalik kõige suurem tulusus, tõsta ettevõtte ressursside tootlust ja luua punktuaalsem hinnapoliitika ning toetada tulemusjuhtimise põhimõtteid.

ABC kajastab objektiivset hinnangut selle kohta, kuidas müügitulu muutumisele reageerivad kulud. ABC süsteem eraldab üldkulud tegevuste alusel ja jagab kulud toodetele, tuginedes käituriitele ning sellele, kuidas need on seotud teenuse müügituluga. Osad ABC süsteemid lasevad ettevõttel hinnata erinevate klientide teenindamise kulusid. ABC põhjal leiavad ettevõtte juhid põhjuse, miks on osade klientide teenindamine kulukam. (Nagle, Hogan 2006: 164)

ABC rakendamisel on juhtkonnal vaja endalt küsida, mis eesmärgil soovitakse ABC-d rakendada. ABC projekt ei lõppe tegevuste kasumlikkuse aruandega, aruanne on ainult aluseks ettevõttes vastavate muudatuste läbiviimiseks. Levinud on valearusaam, et ABC on suunatud ainult minevikku. ABC metoodika annab hea aluse modelleerimaks tulevikusündmusi, seda nii üldise äriplaani kui ka üksikjuhtumite mõistes. ABC on ettevõtte toimimise majanduslik mudel, mis baseerub põhjus-tagajärg seostel. (Kukke 2011b)

ABC süsteem tegeleb järgmiste probleemidega (Kaplan, Cooper 2002: 109):

- Missuguseid ettevõtte ressursse kasutatakse missuguste tegevuste jaoks?
- Mis maksab tegevuste ja vastavate protsesside teostamine ettevõttes?
- Milleks on ettevõttel vaja teha teatud tegevusi ja protsesse?
- Milline osa igast tegevusest on vajalik ettevõtte toodetele, teenustele ja klientidele?

Kokkuvõtteks võib öelda, et ABC süsteemi eesmärgiks on anda juhtidele ja töötajatele informatsiooni ettevõttes toimuvast ja selle tegevustest, mitte ainult baasandmeid ja standardseid aruandeid. ABC süsteemi abil on võimalik viia organisatsiooni tegevuste paranemiseni ja tõhusamate strateegiliste otsuste langetamiseni toodete, teenuste ja klientide osas. (Cokins, Capusneanu 2011: 57) Kaplan ja Cooper (2002: 109) nimetavad ABC süsteemi väga oluliseks ning kolmanda taseme kuluarvestussüsteemi komponendiks, mis toob esile tegevuste ja protsesside olemasolevad ning prognoositavad kulud, mis annavad teadmised konkreetse toote, teenuse, kliendi või allüksuse kulude kohta.

Seega võib öelda, et ABC süsteemi kasutades on võimalik leida vastuseid erinevatele probleemidele, kuid otsustamaks, kumba kuluarvestussüsteemi on ettevõttel mõistlikum kasutada, on järgnevas tabelis (Tabel 3) toodud traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi võrdlus.

Tabel 3. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse süsteemi erinevused (Karu 2008: 252)

	Traditsiooniline kuluarvestus	Tegevuspõhine kuluarvestus
Kuluobjekt	funktsioon või allüksus	tegevus
Keskendumine sisendile või väljundile	vajalikele sisendressurssidele	väljastatud toodangule ja/või vajalikele tegevustele
Ajaline suunitlus	minevikule	tulevikule, jätkuvalle täiustamisele ja arengule
Kasutamine <i>controllingus</i>	võimaldab kontrollida tulemusi juhtide tegevuse maksimeerimiseks	võimaldab juhtida protsessi kogu organisatsioonis tegevuste koordineerimiseks
Keskendumine kuludele või efektiivsusele	põhineb muutuvate ja püsivate kulude käitumise erinevustel	põhineb võimsuste kasutamisel või mittekasutamisel

Mitmed teadlased ja praktikud on jõudnud arvamusele, et ABC kasutuselevõtmisega kaasneb mitmeid ohte, mis on seotud ajamahuka rakendamisega ning kohanemiskustega. Lähikukkumised saavad sageli alguse juba tegevuspõhise kuluarvestuse juurutamise algstaadiumis. ABC meetod tundub töötajatele liiga keeruline, töötajad ei näe seost ostuprotsessi ja ettevõtte strateegia vahel. Seetõttu soovitatakse juurutamise algstaadiumis laiendada ning mitmekesistada kulude jaotust kulukandjatele, valides nendeks tooted, teenused, protsessid, kliendid ja turud (Wegmann 2009: 9-10) ning selleks, et tegevuspõhist kuluarvestuse süsteemi tulemusrikkalt rakendada on vaja: (Radu 2013: 3-6) (1) piiritleda tegevused; (2) määratleda kulukäituri igale tegevusele; (3) koondada kulukogumitesse kõik tegevustega seotud kaudkulud, millel on sama kulukäitur; (4) kalkuleerida kulukäituri määrad; (5) jagada kuluobjektidele kulukäituri abil tegevuste kulukogumid ja (6) arvestada otsesed kulud kuluobjektidele.

Traditsioonilise kuluarvestuse eeliseks on lihtsus ja sobivus kulupõhiste hindade kujundamiseks. Traditsiooniline kuluarvestus on sobilik siis kui (Karu 2008: 259) otsekulud (materjalikulud, tööjõukulud, muud otsekulud) on olulise tähtsusega, kaudkulude osakaal on üpris väike, väike toodete nimistu, tootmisprotsess on lihtne, tehnoloogia on stabiilne, lihtne ettevõtte struktuur, väike organisatsioonisiseste tugiteenuste maht, puudub rahvusvaheline konkurents ja kulude arvestus ei ole väga oluline, sest kasum on suur.

Tegevuspõhise kuluarvestuse süsteemi eelisteks on Karu (2008: 261) hinnangul võimalus leida täpsemalt ja informatiivsemalt toote kulusid, ning täpsemalt mõõta tegevuste mõju kulude kujunemisele. Samuti võimaldab tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi kasutamine

ettevõtte juhtidel hinnata lihtsamalt olulisi kulusid, tagab parema ülevaate ettevõtte protsessidest ja tegevustest, seob paremini ettevõtte ressursid väljunditega, seostab tegevused ja tegevustega seotud kulud väärtuse loomisega, võimaldab näha põhjuseid kulude tekkimisel, aitab kaasa toodete hinnakujundusele ning langetada otsuseid, mis on seotud toodete eemaldamisega, loob eeldused kulusid põhjustavate tegevuste juhtimiseks ja garanteerib täpsema info protsesside väljatöötamiseks ja ümberkujundamiseks.

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem võrreldes traditsioonilise kuluarvestusega võib olla kasulikum alljärgnevatel juhtudel (Karu 2008: 264):

- erineva keerukusastmega tooted ja teenused;
- erinevad kliendid ja kliendigrupid;
- erinevate mahtudega partiid;
- ajamahukad seadistusajad, haruldased materjalid, pooltooted või tegevused;
- spetsiaalsed kontrollimised, testid või keskkonnanõuded;
- erinevad materjalide ettevalmistamisega seotud tegevused;
- hulganisti erinevate suurustega tarnijaid;
- samas allüksuses või protsessis kliendi eritellimusel valmistatud tooted koos põhitoodanguga;
- lühikesed ettevalmistuse ja tellimuste täitmise ajad;
- raskesti prognoositavad tellimused;
- erinev müügijärgse teeninduse vajadus ja maht;
- keerukas ettevõtte struktuur;
- suur püsi- ja kaudkulude osakaal ettevõtte struktuuris;
- palju erinevaid tegevusi ühes struktuuriüksuses.

Sander Karu (2008: 259-260) on toonud välja terve rea põhjuseid, miks traditsiooniline kuluarvestus ei ole otstarbekas. Traditsiooniline kuluarvestus ei anna muutavas keskkonnas piisavat ülevaadet kulude tekkimisest organisatsioonis, ega arvesta, kuidas spetsiifilised tegevused ja operatsioonid mõjutavad toote kulusid. Kulud on jaotatud otse- ja kaudkuludeks ja ei ole sobivad kulude arvestuseks muutuvate tegevusmahtude korral. Samuti keskendutakse liiga palju üksikutele allüksustele ja nende näitajatele, sidumata tulemusi protsesside ja protsesside tehtavate tegevuste ning ressurssidega, tegevuste ja tehingute kulud ei ole alati seotud toodetud ühikute arvuga (kulud jaotatakse tavaliselt toodetele kasutades ühiku- või mahupõhiseid kulukäitureid ning sellise kulude jaotamisega on saadud toodete kulud tihti ebaõiged, sest toote üldkulud ei ole tegelikkuses alati sõltuvad toodetud

ühikutest), ning seega ei ole traditsiooniline kuluarvestus sobiv pikaajaliste otsuste tegemiseks.

Karu (2008: 261) on toonud välja tegevuspõhise kuluarvestuse puudused, milleks on süsteemi keerukus ja tarvidus täiendava informatsiooni ja mõõtesüsteemide järele. Samuti on mainitud, et mõned kulud on mõistlik jagada kulukeskustele ning objektidele, arvestussüsteemi kasutuselevõtmine on kulukas ja ajamahukas ning tulemused ei pruugigi alati oluliselt erineda traditsioonilise kuluarvestussüsteemi tulemustest. Lisaks võib uue süsteemi rakendamine tekitada töötajates vaimseid pingeid ning kui mõned kulud on seotud spetsiifiliste toodetega, siis need võivad ununemise tõttu jääda analüüsist välja.

Vaatamata sellele, et tegevuspõhine kuluarvestus on loogiliselt ülesehitatud ja sisaldab juhtimisotsuste langetamiseks olulist informatsiooni, ei ole ABC juurutamine lihtne.

Põhjuseid võib olla erinevaid (Kukke 2011b):

- juhtkonna ebapiisavad teadmised või eelarvamustega suhtumine ABC juurutamisse;
- ABC on liiga keerukas, töömahukas, saadavaid tulemusi ei osata õigesti tõlgendada ning neid ei kasutata ettevõttes;
- koostöö ei laabu tarkvara arendajaga, teineteist mõistetakse valesti.

Parelo (2018) näeb suurimate takistustena ABC süsteemi arendamisel, et juhtkond ei ole seda prioriteediks võtnud, sest ABC süsteemi arendamine vajab mõttemuutust. Samas teiseks probleemiks on see, et hakatakse ehitama liiga keerulist kuluarvestussüsteemi. Kui selle tegemiseks läheb kaua aega, siis võib tekkida vastutöötahtmine. Töötajatele võib tunduda, et ainult luuakse uut süsteemi ja midagi paremaks ei lähe ning selle tulemusel võib juhtuda protsessi hääbumine. Kolmandaks takistuseks toob Parelo välja, et kui tegemist on keerulisema organisatsiooniga, siis on vaja kohta, kust saaks väljundobjektide mahud ja summad kergelt kätte. Väikeses organisatsioonis tulevad need andmed raamatupidamisest, kuid keerulisemas ettevõttes on vaja eraldi projekti selleks, et tulud ja kulud kätte saada (Parelo 2018).

Töö autori arvates toob tegevuspõhise kuluarvestuse juurutamine esile vajaduse täiendavate mõõtmisüsteemide järele, mis nõuavad lisainvesteeringuid ning mille otstarvet alahinnatakse. Ebatäpse informatsiooni sisestamisel kuluarvestussüsteemi kandub viga edasi järgmistele tegevustele ja lõpptulemuseks on ebatäpsed tulemused. Uue süsteemi juurutamisega võivad tekkida ka psühholoogilised pinged, sest muudkui ehitatakse süsteemi, kuid valmis ei saada ning lisaks on harjutud rutiinseid toiminguid tegema, kuid loodava

süsteemi eelistest ei suudeta aru saada. Kokkuvõtvalt võib öelda, et ei ole olemas ideaalset kuluarvestussüsteemi. Sobiliku kuluarvestussüsteemi valimisel tuleb lähtuda ettevõttel sellest, mis eesmärgi kuluarvestussüsteem ettevõttes täitma peab ning missugust informatsiooni sealt soovitakse saada. Lisaks tuleb mõelda sellele, kui keerukas on kuluarvestussüsteemi rakendamine ning millised kulud kaasnevad süsteemi haldamise ja arendamisega. Hea kuluarvestussüsteemi loomise eesmärgiks on aidata kaasa ettevõtte eesmärkide täitmisele. Kahjuks ei piisa ainult kuluarvestussüsteemi loomisest, sest see ei ole ühekordne protsess, vaid tulevikus tuleb samuti kulud kontrolli all hoida. Selleks, et kuluarvestussüsteemist oleks ettevõttele kasu tuleb kuluarvestussüsteemi pidevalt jälgida ja täiendada ning vajadusel uuendada kasutatavaid meetodeid ja tehnikaid. Kuluarvestussüsteem ei ole ettevõtte erialdiseisev üksus vaid üks ettevõtte osa, mis aitab kaasa juhtimis- ja finantsotsuste tegemisel.

2 METOODIKA JA UURITAV ETTEVÕTE

2.1 Uurimistöö metoodika

Käesolevas peatükis annab autor ülevaate uurimistöö metoodikast, uurimisprobleemi ja eesmärgi täitmiseks kogutud andmete allikatest ning töötlemisest.

Uurimistöös kasutatavad teisesed allikad on erialakirjandus, Hydroseal OÜ arvestusregistrid, juhendid ja aruanded. Andmekogumise meetoditena kasutas autor töös valmisandmestikku, mis sisaldab kuluarvestuse teoreetilisi materjale ning ettevõtte dokumentatsiooni. Analüüsimetoditena kasutatakse magistritöös: 1) kirjanduse analüüsi, mille aluseks on erialakirjandus, 2) dokumendivaatlust, mille aluseks on Hydroseal OÜ arvestusregistrid ja aruanded, 3) kirjeldamist, kus dokumendivaatluse tulemusena süstematiseeritakse, võrreldakse, analüüsitakse andmeid ning nende alusel tehakse ettepanekud.

Uurimuse läbiviimise etapid võib jagada viieks: 1) uurimisprobleemi püstitamine, 2) andmete kogumine, töötlemine ja analüüsi planeerimine, 3) informatsiooni kogumine, 4) informatsiooni töötlemine ja analüüsimine, 5) uurimistulemuste esitamine.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks annab prima tulemuse kvantitatiivne uurimismeetod. Kvantitatiivse meetodina kasutatakse dokumendivaatlust ja analüüsi, ehk uuritava ettevõtte raamatupidamisprogrammist saadavaid registreid ja aruandeid, mille tulemusena tehakse järeldused. Uurimisel vaadeldakse ettevõtte erinevaid majanduslikke näitajaid ning seetõttu võib analüüsimetodit nimetada ka kompleksanalüüsiks. Analüüsimisel kasutatakse teiseid andmeid, ehk olemasolevaid andmeid, mis on uuritava ettevõtte poolt kogutud aastatel 2018-2020. Dokumendivaatlusest saadavad andmed on kvantitatiivsed ehk faktiliselt määratletud ja arvuliselt mõõdetavad.

Magistritöös analüüsitakse ettevõtte kuluarvestust ning analüüsi tulemustele tuginedes ja ettevõtte vajadusi arvestades töötatakse autori poolt välja ettevõttele sobivaim kuluarvestussüsteem. Magistritöö analüüs toetub kvantitatiivsetele andmetele ning tulemus väljendub arvulistes näitajates, mis on kvantitatiivsele uurimusele kohane.

2.2 Ülevaade osaühingust Hydroseal

Tähtvere külas Tartumaal asuv Hydroseal OÜ on registreeritud aastal 2000. Ettevõtte põhitegevuseks on geosünteesiliste materjalide, nõlvakindlustusmaterjalide, geomembraanide, plasttruubitorude, õhukeseseinaliste metalltruubitorude, monteeritavate sildade ja väliskanaliseerimisitorude hulgimüük. Samuti leiab tootevalikust kvaliteetseid materjale kalakasvatustele, erinevate tiikide ja paisude rajajatele, veehoidlatele ning jäätmejaamade ehituseks ja kanalisatsiooni paigaldamiseks. Lisaks toodetele pakub ettevõtte kauba transporti ja paigaldusteenust. Hydroseal OÜ poolt pakutav tootevalik hõlmab laia kasutusvaldkonda ja on ühel või teisel moel seotud haljastuse, teedehituse ning vee suunamise, juhtimise või hoiustamisega. Ettevõttes töötas 31.12.2020 seisuga töölepingu alusel 6 töötajat.

Tabel 4. Hydroseal OÜ finantsnäitajad aastatel 2018-2020 (eurodes)

	2018 (baasaasta)	2019	Muutus võrreldes 2018. aastaga	2020	Muutus võrreldes 2018. aastaga
Bilansi näitajad					
Käibevarad	1 407 046	1 414 073	+7027	1 415 276	+8230
Põhivarad	17 691	19 095	+1404	58 558	+40 867
Lühiajalised kohustised	123 366	76 895	-46 471	122 380	-986
Pikaajalised kohustised	0	0	0	0	0
Kasumiaruande näitajad					
Müügitulu	1 799 195	1 510 455	-288 740	1 684 230	-114 965
Muud äritulud	26 593	1 559	-25 034	3870	-22 723
Põhitegevuse kulud (va muud ärikulud)	1 655 826	1 455 432	-200 394	1 588 307	-67 519
Muud ärikulud	2 375	1 680	-695	3373	+998
Ärikasum	167 587	54 902	-112 685	96 420	-71 167
Finantskulud	286	0	-286	1240	+954
Tulumaks	0	0	0	20 000	+20 000
Aruandeaasta puhaskasum	167 587	54 902	-112 685	75 180	-92 407
Suhtarvud					
Puhaskäibekapital, €	1 283 680	1 337 178	+53 498	1 292 896	+9216
Lühiajaliste kohustiste kattekordaja (käibevarad/lühiajalised kohustised)	11,41	18,39	+6,98	11,56	+0,15
Võlakordaja (kohustised/koguvaram)	0,09	0,05	-0,04	0,08	-0,08
Müügitulu puhaskasum (puhaskasum/müügitulu), %	9,30	3,63	-5,67	4,46	-4,84

Põhivara koosseisu lisandusid 2020. aastal transpordivahend, kruvikompressor, riiulid koos varikatusena ja rullmaterjalide riiulikomplekt. Võrreldes 2018. aastaga oli ettevõttel 2020. aastal põhivara rohkem 40867 euro väärtuses. Lühiajalisi kohustisi oli ettevõttel 2018. aastal 123 366 eurot, 2019. aastal vähenesid lühiajalised kohustised 46 471 euro võrra ja 2020. aastal võrreldes 2019. aastaga suurenesid 45 485 euro võrra. Uuritava ettevõtte aruandeaasta puhaskasum on vähenenud. 2018. aastal oli ettevõtte puhaskasum 167 587 eurot, 2019. aastal vähenes puhaskasum 112 685 euro ehk 67,24% võrra. 2020. aastal suurenes puhaskasum võrreldes 2019. aastaga 20 278 euro ehk 26,97% võrra. Puhaskasumi muutused on otseses seoses muutustega müügitulus. Uuritava ettevõtte müügitulu oli kõige suurem 2018. aastal (1 799 195 eurot). 2019. aastal vähenes müügitulu võrreldes 2018. aastaga 288 750 euro võrra, 2020. aastal suurenes müügitulu võrreldes 2019. aastaga 173 775 euro võrra. Müügitulu vähenemine 2019. aasta oli tingitud sellest, et teede ehituse ettevõtted ei esitanud nii suuri tellimusi kaubale nagu 2018. aastal.

Ettevõtte puhaskäibekapital oli 2018. aastal 1 283 680 eurot, 2019. aastal 1 337 178 eurot ja 2020. aastal 1 292 896 eurot. Puhaskäibekapitali näitaja puhul ei ole tegemist suhtarvuga vaid rahalise näitajaga. Maksevõimelise ettevõtte puhaskäibekapital peaks olema positiivne. Puhaskäibekapital on olnud vaadeldud perioodil kõige kõrgem 2019. aastal seetõttu, et lühiajalised kohustised olid võrreldes 2018. ja 2020. aastaga üle 45 000 euro võrra vähenenud. Antud olukorda võib põhjendada asjaoluga, et 2019. aasta lõpus ei tehtud suuri tellimusi müügiks ostetavale kaubale. Seega, kuna kaupa osteti vähem, vähenesid ka võlgnevused tarnijatele. Võlad tarnijatele ongi ettevõtte peamised lühiajalised kohustised. Ettevõtte puhaskäibekapital on vaadeldaval perioodil olnud positiivne, mis tähendab seda, et ettevõtte likviidsed vahendid katavad ära lühiajalised kohustised.

Lühiajaliste kohustiste kattekordaja näitab mitu korda katavad ettevõtte käibevarad lühiajalisi kohustisi. 2018. aastal oli lühiajaliste kohustiste kattekordaja 11,40, 2019. aastal 18,39 ja 2020. aastal 11,56. Lühiajaliste kohustiste kattekordajat üle 1,6 peetakse heaks ja alla 0,9 nõrgaks. 2019. aastal oli lühiajaliste kohustiste kattekordaja kõige kõrgem (18,39). Põhjuseks eespool mainitud müügiks ostetava kauba tellimuste vähenemine. Uuritava ettevõtte kohustiste kattekordaja on väga kõrge, see tähendab, et ettevõtte suudab oma käibevara kohustiste katmiseks piisavalt kiiresti rahaks muuta. Võlakordaja, mis näitab kui suurt osa varadest finantseeritakse võõrvahenditega, oli 2018. aastal 0,09, 2019. aastal 0,05 ja 2020. aastal 0,08. Uuritava ettevõtte võlakordaja on väike, mis võib viidata sellele, et ettevõttel ei ole vajadust kasutada võõrkapitali. Müügitulu puhasrentaablus oli 2018. aastal

9,30%, 2019. aastal 3,63% ja 2020. aastal 4,46%. Müügitulu puhasrentaablus näitab, mitu protsenti müügitulust saab ettevõtte kasumit. Ettevõtte sai müügitulust kasumit 2018. aastal 9,30%, 2019. aastal 3,63% ja 2020. aastal 4,46%.

3 KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE

OSAÜHINGULE HYDROSEAL

3.1 Osaühing Hydroseal kuluarvestuse analüüs

Järgnevas osas analüüsitakse kuluarvestuse korraldust Hydroseal OÜ-s tuginedes tutvustatud kuluarvestuse teoreetilistele seisukohtadele.

Raamatupidamise korraldamisel uuritavas ettevõttes lähtutakse Eesti finantsaruandluse standardist – raamatupidamise seadusest, raamatupidamise toimkonna juhenditest, osaühingu põhikirjast ning ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjast. Majandusaastaks on kalendriaasta.

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas on kehtestatud kontoplaan, algdokumentide käive ja säilitamine, raamatupidamisregistrite pidamine, tulude ja kulude kajastamine kasumiaruande kirjetel, varade ja kohustiste inventeerimine, ettevõttes kasutatavaid arvestuspõhimõtteid ja informatsiooni esitusviisi, aruannete koostamise kord, arvutitarkvara kasutamine ning sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolusid.

Raamatupidamise seadus reguleerib finantsarvestuse korraldamist, seega raamatupidamise sise-eeskirjas kehtestatud kulude arvestus tagab kuludega seotud info õige kajastamise finantsaruannetes, kuid ei anna ettevõtte juhtkonnale piisavat informatsiooni juhtimisotsuste vastuvõtmiseks.

Raamatupidamist peetakse ettevõttes tekkepõhiselt kahekordse kirjeldamise põhimõttel, kasutatakse majandustarkvara Merit Aktiva, mis võimaldab iga arvestusperioodi lõpus teha ilma olulise ajakuluta kokkuvõtteid aruannete koostamiseks. Majandustarkvara võimaldab koostada perioodilisi aruandeid selleks, et majandusaasta kestel saaks toetada vajalikke inventuure. Palgaarvestuseks kasutatakse palgaprogrammi Merit Palk.

Allkirjaõiguslikeks isikuteks on Hydroseal OÜ-s kaks juhatuse liiget. Majandusaasta aruande õigsust kontrollib vannutatud audiitor.

Ettevõtluse alustamisel valiti kasutamiseks kasumiaruande skeem 1, sest juhatuse liikmete arvates annab valitud kasumiaruande skeem neile parema ülevaate ettevõtte

majandustegevuse tulemuste kujunemisest. Sõltumata audiitori arvamus kinnitab, finantsarvestusele kehtestatud nõuete täitmiseks on kulude kajastamisel ettevõttes järgitud seadusandlike regulatsioone. Kulude kajastamisel jälgitakse tulude ja kulude vastavuse printsiipi, mille kohaselt on aruandeperioodil tekkinud tuludest maha arvestatud tulu tekkega seotud kulud, seega eksimused välistarbijate vajaduste rahuldamiseks puuduvad. Audiitori aruande kohaselt ei kajastu ettevõtte finantsaruannetes asjaolud, millest võiks järeldada, et majandustulemus ei ole kujunenud õigesti ja õiglaselt.

Kulude arvestust peetakse kulukohtade ja kirjete lõikes, mis on kajastatud kontoplaanis kulukontodel. Hydroseal OÜ kontoplaani koodid näitavad konto asukohta bilansis ja kasumiaruandes ning on üldjuhul neljakohalised. Konto koodi esimene number näitab, mis kontoga on tegemist: 1- aktivakontod, 2-passivakontod ja 3-7 kasumiaruande kontod. Kõik tulukontod algavad koodiga 3 ning kõik kulukontod algavad koodiga 4. Kontod on jagatud kolme rühma:

- 1000-1999 aktivakontod;
- 2000-2999 passivakontod;
- 3000-7000 kasumiaruande kontod.

Kulude kulugruppidesse jaotamisel on aluseks kasutatava kasumiaruande skeemist 1 tulenevad kulugruppide nimetused. Kulugrupid ettevõttes on:

- kaubad, toore, materjal ja teenused;
- mitmesugused tegevuskulud;
- tööjõukulud;
- põhivarade kulum ja väärtuse langus;
- muud ärikulud;
- finantskulud.

Kauba, materjali ja teenuste kulude kontodeks on kontod 4000-4003 ja 40041-40042 ning 4006-4430. Mitmesuguste tegevuskulude kontod on vahemikus 4004-4611. Tööjõukulu on kajastatud kontodel 4710, 4790 ja 4720. Põhivara amortisatsioonikulu on kajastatud kontol 4810, muud ärikulud on kajastatud kontodel 4940-4990 ning finantskulud on kontodel vahemikus 6040-6055. Tulumaksukulu konto on 7000.

Kaupade, toorme, materjalide kulugrupis kajastatakse kulusid, mis on otseselt seotud põhitegevusega. Vastava kulugrupi alla koondatakse otsesed ja kaudsed kaupade, materjalide ja teenuste kulud. Kaudsed kulud on üldkulud, mille hulka kuuluvad masinate

varuosad, remont ja hooldus, ehitiste seadmete üür ja rent, kütus, liikmemaksud ja -tasud, autode kütus jne. RTJ 2 *Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes* kohaselt tuleb kauba, toorme, materjali ja teenuste kuludena kajastada otseselt põhitegevusega (näiteks tootmis- või müügitegevuse) seotud kaupade, toorme, materjalide ja teenuste kulu.

Mitmesugusteks tegevuskuludeks Hydroseal OÜ-s on põhitegevusega otseselt mitte seotud kulud:

- üüri ja rendi kulud;
- reklaamikulud;
- koolituskulud;
- mitmesugused bürookulud;
- autodega seotud kulud;
- riigilõivud, notaritasud, audiitori teenus;
- riiklikud ja kohalikud maksud;
- muud kulud.

Tööjõukulude alla kuuluvad ettevõtte töötajate töötasud, puhkusetasud ja puhkusereserv, lisaks veel sotsiaalmaksukulu ning tööandja töötuskindlustusmakse kulu.

Hydroseal OÜ materiaalseks põhivaraks on ettevõtte majandustegevuses kasutatavad varad soetusmaksumusega alates 1500 eurot ja kasuliku tööeaga üle ühe aasta. Materiaalset põhivara arvestatakse Hydroseal OÜ-s järgmiste gruppide lõikes: transpordivahendid, masinad ja seadmed ja majandusinventar. Kulugrupis põhivarade kulum ja väärtuse langus kajastatakse materiaalse põhivara amortisatsioonikulu ning põhivara allahindlusest või mahakandmisest tekkinud kulud.

Amortisatsiooni arvestamisel kasutatakse lineaarset meetodit. Amortisatsiooninorm kehtestatakse igale põhivaraobjektile eraldi lähtudes selle kasulikust tööeast. Hydroseal OÜ-s kasutatav amortisatsiooninorm masinatele ja seadmetele ning muule materiaalsele põhivarale on vahemikus 20-33,3 protsenti.

Muude ärikulude kulugrupis on kululiikideks Maksu- ja Tolliametile makstud maksuintressid, ettevõtlusega mitteseotud kulud, vastuvõtukulud ja muud ärikulud.

Kulugrupis finantskulud peetakse arvestust järgmiste kululiikide lõikes: kasum (kahjum) valuutakursi ümberhindamisest, intressikulud ja muud finantskulud. Lisaks on veel kajastatud tulumaksukulu, mis kaasneb dividendide välja maksmisega.

Ettevõttel puudub kuluarvestussüsteem, ehk reeglid kulude jagamiseks kuluobjektidele. Hetkel on ettevõtte juhtkonnale teada ainult kaupade ostuhind ehk ainult otsekulusid, mis on seotud kauba soetamisega. Uuritavale ettevõttele on vaja luua kuluarvestussüsteem, et ettevõtte juhtkond saaks teada kaudkulude mõju ning analüüsida ostetud kauba tulukust. Hästi toimiv kuluarvestussüsteem annaks ettevõttele eelise konkurentide ees, oleks abiks juhtimisotsuste langetamisel ning annaks vastused küsimustele: (1) Missuguse kauba hinda tõsta/langetada?; (2) Missugused kaubad toovad ettevõttele liiga vähe sisse?; (3) Missuguseid kaupu peaks rohkem/vähem tellima?

3.2 Osaühingule Hydroseal sobiva kuluarvestussüsteemi loomine

Alljärgnevalt tutvustab töö autor traditsioonilise kuluarvestussüsteemi ning tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi loomist uuritavale ettevõttele, et jõuda järeldusele, millist kuluarvestussüsteemi uuritavale ettevõttele soovitada.

Traditsiooniline kuluarvestus (täiskuluarvestus) keskendub otsekuludele (materjalid, seadmed, tööjõud) ja jagab kaudsed kulud kõigi toodete vahel. Täiskuluarvestuses jagatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks. Otsekulud kantakse toote ühikutele otse ja kogukulud kogutakse kõigepealt kulukeskustele ning pärast jagatakse traditsioonilise meetodiabil tooteühikule.

Kuluarvestussüsteemi loomisel ettevõttele tuleb valida kuluobjekt(id), milleks uuritavas ettevõttes on edasimüügiks ostetud kaup. Järgmise sammuna tuleb jagada kõik ettevõtte kulud otse- ja kaudkuludeks. Kõik kulud, mida on võimalik kuluobjektile otseselt omistada tuleb eristada kaudkuludest ning seostada konkreetse kuluobjektiga, ehk ostetud kaubaga. Mida vähem on kuluobjektile omistatavaid kaudkulusid, seda täpsema ülevaate saab objekti kogukuludest. Töö autor uuris detailselt ettevõtte kulusid eesmärgiga eristada kõik otsekulud kaudkuludest. Praegu ei arvata kuluobjektide, ehk müügiks ostetud kaupade, maksumusse tööjõu-, haldus-, reklaami-, kontori- ja side-, transpordi ja muud tegevuskulusid. Kulude analüüsi järgselt on töö autor arvamusele, et tööjõukulud on võimalik jagada kuluobjektidele, sest ettevõttes on 6 töötajat ja tööjõukulu on otseselt seotud müüdud kaubaga.

Seega, uuritavas ettevõttes võib lugeda otsekuludeks kõiki kulusid, mis on seotud kaupade sisseostuga ehk kaupade, materjali, ostetud tööde ja kaupade paigaldamisega seotud teenuste kulu ning tööjõukulu. Niisuguse jaotuse järgsed Hydroseal OÜ otsekulud 2020. aastal on esitatud tabelis 5.

Tabel 5. Hydroseal OÜ otsekulud 2020. aastal

Otsekulud	€
Materjal, ostetud tooted	1 367 638
Ostetud tööd ja teenused	16 065
Tööjõukulud	109 161
Otsekulud kokku	1 492 864

Otsekulude jaotamisele järgneb ettevõtte kaudkulude jaotamine. Kaudkuludeks on uuritavas ettevõttes kõik kulud, mida ei saa otseselt kuluobjektile kanda. Kulude analüüsi järgselt kaudkuludeks liigitatud kulud uuritavas ettevõttes 2020. aastal on esitatud tabelis 6.

Tabel 6. Hydroseal OÜ kaudkulud 2020. aastal

Kaudkulud	€
Ruumide rent	18 000
Elekter	4935
Ruumide hooldus, remont, prügi	4493
Ruumide valvekulud	934
Majapidamiskulud- ja tarvikud	523
Tööriided, Töövahendid ja tööriistad	1181
Transpordikulu	18 446
Masinate varuosad, remont, hooldus	3250
Seadmete üür ja rent	3410
Kütus	5303
Liikmemaksud- tasud	42
Väheväärtuslik põhivara	2008
Reklaamikulud	981
Telefon, internet	1339
IT teenused, arvutitarvikud	3117
Kontoritarbed, postikulud	1156
Pangateenus	2407
Riigilõiv	48
Konsultatsioonid, koolitused	418
Juriidilised kulud	865
Audiitori teenus	1300
Raamatupidamisteenus	4319
Varakindlustus	271
Muud tegevuskulud	1668
Hankijate intressid, viivised	1
Autode kindlustus	1048
Autode remont, hooldus	3919
Isikliku auto kompensatsioon	1908
Muud autodega seotud kulud	115
Töölähetuse kulud	658
Spordikulud	64
Amortisatsioonikulu	14014
Kokku kaudkulud	102 141

Pärast otse- ja kaudkulude jaotamist tekib ettevõtte juhtkonnal parem ettekujutus kuluobjektidega seotud kuludest.

Järgmise sammuna selgitas töö autor Hydroseal OÜ üldkulud 2020.aastal (tabel 7).

Tabel 7. Hydroseal OÜ üldkulud 2020. aastal

Hydroseal OÜ üldkulud	€
Ruumide rent	18 000
Elekter	4935
Ruumide hooldus, remont, prügi	4493
Ruumide valvekulud	934
Majapidamiskulud- ja tarvikud	523
Halduskulud kokku	28 885

Kulude otse-, kaud- ja üldkuludeks liigitamise järgselt selgitas töö autor kuluobjektidega ehk müügiks ostetud kaupadega otseselt seotud üldkulud (tabel 8) 2020. aastal.

Tabel 8. Hydroseal OÜ kauba üldkulud 2020. aastal

Üldkulud	€
Tööriided, Töövahendid ja tööriistad	1181
Transpordikulu	18 446
Masinate varuosad, remont, hooldus	3250
Seadmete üür ja rent	3410
Kütus	5303
Liikmemaksud- tasud	42
Väheväärtuslik põhivara	2008
Reklaamikulud	981
Telefon, internet	1339
IT teenused, arvutitarvikud	3117
Kontoritarbed, postikulud	1156
Pangateenus	2407
Riigilõiv	48
Konsultatsioonid, koolitused	418
Juriidilised kulud	865
Audiitori teenus	1300
Raamatupidamisteenus	4319
Varakindlustus	271
Muud tegevuskulud	1668
Hankijate intressid, viivised	1
Autode kindlustus	1048
Autode remont, hooldus	3919
Isikliku auto kompensatsioon	1908
Muud autodega seotud kulud	115
Töölähetuse kulud	658
Spordikulud	64
Amortisatsioonikulu	14014
Kokku üldkulud	73 256

Pärast üldkuludega tutvumist moodustas töö autor järgmised üldkulude kogumid:

- halduskulud – ruumide rent, elekter, ruumide hooldus, remont, prügiveedu, majapidamiskulud- ja tarvikud ja ruumide valvekulud;

- transpordikulud – autode kindlustus, autode remont ja hooldus, muud autodega seotud kulud, isikliku auto kompensatsioon;
- side- ja kontorikulud – kontoritarbed, postikulud telefoni ja interneti kulu, it-teenuste ja arvutarvikute kulu;
- reklaamikulud;
- raamatupidamisteenuse kulu;
- põhivara kulum ja väärtuse langus;
- mitmesugused tegevuskulud – pangateenused, riigilõivu kulud, koolituskulud, juriidilised kulud, audiitori teenuse kulud, varakindlustus, töölähetuse kulud, spordikulude hüvitise kulud.

Kulukogumite määratlemise järgselt valiti igale kaudkulule kulukäitur, millede valikul arvestas töö autor kulude põhjuslikku seost kuluobjektiga ning seda, missugune kulukäitur iseloomustab kulude tekkimist parimal viisil. Traditsioonilisel lähenemisel soovitatakse valida mahupõhised kulukäituriid, milleks uuritavas ettevõttes on müüdud kauba ühikud (kogus).

Halduskulude kulutäituriks soovitab töö autor ettevõttele müügikäivet, kuna ettevõte rendib ruume kaupade ladustamiseks ja müügipindadeks, kasutab elektrit, hooldab ruume ning kasutab valveteenuseid.

Transpordikuludest umbes 95% tekib uuritava ettevõtte kaupade transportimisel välismaalt Eestisse, sest enamus edasimüüdavat kaupa on tellitud välismaalt. 5% kogu transpordikuludest on seotud kaupade ostjatele kohaletoimetamisega, sest ettevõte pakub kauba kohaletoimetamise teenust ning mõnel juhul ka paigaldusteenust (kui on tegemist suurte truupide või veetõkettammidega). Transpordikulude kulukäituriks määras töö autor kauba koguse, sest transpordikulul on otsene seos ostetava kauba kogusega.

Side- ja kontorikulud seostas autor töötajate arvuga, sest kõik töötajad kasutavad oma igapäevaste tööülesannete täitmisel erinevaid kontoritarbeid ja sidevahendeid. Töötajatele on ostetud telefonid ning ettevõte maksab telefoniarved.

Reklaamikulud on tehtud eesmärgiga suurendada kauba müüki. Kulukäituriks on autori arvates sobiv kasutada müügikäivet, sest reklaami tulemusel peaks ettevõtte tuntus kasvama ning seeläbi suurenema kaupade müügikäive.

Raamatupidamisteenuse ja põhivara kulumi kulukäituriks on samuti sobib kasutada müügikäivet. Raamatupidamisteenuse hind on fikseeritud ja ei sõltu sellest kui palju kaupa on müüdud või kui palju aega on kaupade müügile kulutatud. Ettevõtte põhivara hulka kuuluvad peamiselt transpordivahendid, mida ettevõtte töötajad ja juhatuse liikmed kasutavad kaupade transpordiks.

Tegevuskulude kulukäituriks võib arvestada töötajate arvu. Tabelis 9 on kokkuvõtvalt esitatud töö autori poolt ettevõtte kulukogumitele valitud kulukäituriid.

Tabel 9. Hydroseal OÜ kulukogumitele valitud kulukäituriid

Kulukogum	Kulukäitur
Halduskulud	Müügikäive
Transpordikulud	Kauba kogus
Side- ja kontorikulud	Töötajate arv
Reklaamikulud	Müügikäive
Raamatupidamisteenuse kulud	Müügikäive
Põhivara kulum	Müügikäive
Mitmesugused tegevuskulud	Töötajate arv

Järgmiseks sammuks oli üldkulude määrade leidmine põhitegevuse kulukohale ja põhitegevuse kulukohtade jaotamine kuluobjektidele.

Kaudkulud, mis kajastatakse põhitegevuse kulukohtadel, on side- ja halduskulud. Selle alla kuuluvad kontoritarbed ja sidevahendid (telefon, internet), mille kulukäituriks valis töö autor töötajate arvu. Jagades bürookulud töötajate arvuga, saame ühe töötaja kuluks $1339+1156/6=415,83$ eurot.

Kuna telefoni, interneti ja kontoritarvete kulud on ainsad kulud, mis asetati põhitegevuse kulukohale, siis on sellega jaotatud ettevõtte põhitegevuse kulud kuluobjektidele.

Järgmise sammuna paigutatakse ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud üldjuhtimise kulukohtadele. Üldjuhtimise kulukoht on ettevõtte üldjuhtimine, siia alla kuulub tööjõukulu, milleks 2020. aastal oli 109 161 eurot.

Viimase sammuna leidis töö autor üldkulude määrad igale üldjuhtimise kulukohale. Üldkulu määra leidmiseks jagas autor tööjõukulud laos 31.12.2020 seisuga olnud müügiks ostetud kauba kogusega. Tööjõukuludeks 2020. aastal oli 109 161 eurot, laos olnud müügiks ostetud kaupade kogus 755 281 tükki, mis teeb üldkulude määraks 0,14 eurot ühele müügiks ostetud kauba ühiku kohta.

Ettevõttes kasutusel olevas majandustarkvaras Merit Aktiva saab kulusid jagada eraldi kulukohtadele kasutades kulukohtade liidest luues kulukohad, milleks on otsekulud (OK) ja kaudkulud (KK). Kulude niisuguse eristamise järgselt on võimalik leida kaupade otse- ja kaudkulusid ning saab hea ülevaate kulude olemusest. Ettevõttes on palgaarvestuses kasutusel majandustarkvara Merit Palk. Palgaprogrammis ei ole võimalik jaotada kulusid kulukohtadele, kuid seda on võimalik rakendada majandustarkvaras Merit Aktiva. Tööjõukulud tuleks jaotada kulukohtadele pärast andmete eksportimist majandustarkvarasse Merit Aktiva. Selleks, et ettevõttes kuluarvestussüsteem toimiks, peab teenust pakkuv raamatupidaja seadistama kaks kulukohta. Edaspidi peab olema ostuarvetel märgitud, kas tegemist on otse- või kaudkuluga. Kui kulud on jaotatud, on võimalik majandustarkvaras koostada erinevaid aruandeid nt. kulukohtade aruanne ja kulukohtade perioodiline aruanne. Ettevõtte soovil on võimalik süsteemi edasi arendada valides praegusele kuluobjekti juurde näiteks kliendi või kliendigrupi, mille alusel on võimalik mõõta kliendi kasumlikkust.

Tegeveuspõhise kuluarvestussüsteemi loomisel tuleb ettevõttes esmalt tuvastada ja määratleda tegevused. Uuritavas ettevõttes on tegevuseteks kauba müük ja kauba ladustamine. Järgmisena tuleb määratleda ressursside maksumus tegevustele, mis kasumiaruandes on kajastatud müügiks ostetud kauba, tööde ja teenuste kuluna. Tegevuste ja ressursside maksumuse määramise järgselt tuleb määratleda kuluobjektid. Kuluobjektiks uuritavas ettevõttes on müüdavad kaubad. Kuluobjektide määramisele järgneb tegevuste kulukäituri valik. Tegevuste kulukäituriks on uuritavale ettevõttele sobiv töötajate täistööaeg.

Tegevuspõhise kuluarvestuse puhul leitakse kaupade otsekulud sarnaselt traditsioonilise kuluarvestussüsteemiga. Usaldusväärsete andmete saamiseks tuleb korrigeerida raamatupidamise kontoplaani vastavalt kulude liigitamisele otse- või kaudkuludeks. Otsekuludeks kaupade müügil on: materjal, ostetud kaubad tööd ja teenused. ABC meetod võimaldab eristada tegevusi kus tekivad kaudkulud. Kaudkulude jaotus kaupadele toimub läbi tegevuste ehk kulukäituri. Kaupade üldkuludeks OÜ-s Hydroseal on reklaami-, töölähetuste-, konsultatsiooni ja koolituse kulud.

Ettevõtte üldkuludeks uuritavas ettevõttes on ettevõtte üldjuhtimisega seotud kulud, milledeks on sõiduautode-, raamatupidamisteenuse-, telefoni- ja interneti-, kontoritarvete- riigilõivu-, ruumide korrashoiu-, audiitorteenuse-, varakindlustus jms kulud.

Kulude analüüsi järgselt ja arvestades tegevuste ja kulukandjate vahelisi seoseid on autori ettepanekud tegevuste kulukäiturite kasutamiseks järgmised (tabel 10):

Tabel 10. Hydroseal OÜ tegevused, tegevuste kulukäiturid ja kulukäiturite määrad

Tegevus	Tegevuste kulukäitur	Kulukäiturite ühikud (tundi)
Kaupade müük	Töötajate täistööaeg	11 849
Kaupade ladustamine	Töötajate täistööaeg	241

Tegevuste kulukäituri määr, mis näitab vastava tegevuse kulu ühe tegevuse kohta, hinnati tegevuse kulukogumi jagamisel tegevuste arvuga. Hinnatud kulukäiturite määrad on kajastatud tabelis 11.

Tabel 11. Hydroseal OÜ tegevuste kulukäiturite määrad

Tegevus	Tegevuste kulukogumid (€)	Kulukäiturite ühikud	Kulukäituri määr €/tund
Kaupade müük	200 513	11 849	16,92
Kaupade ladustamine	4092	241	16,98

Kuna uuritava a ettevõtte põhitegevusteks on kaupade müük ja kaupade ladustamine, valiti kulukäiturite ühikuteks töötunnid, mis on kulunud 2020. aastal kaupade müügiks ja kaupade ladustamiseks. Tegevuste kogukulumi jagamisel kulukäituri ühikutega leiti kulukäiturite määrad. Kaupade müügi kulukäituri määraks kujunes 16,92€ /tund ja kaupade ladustamise kulukäituri määraks 16,98 €/ tund.

Teades iga tegevuse kulukäituri määra ja kulukäiturite arvu kuluobjektide lõikes selgitas töö autor tegevuste kulu jaotuse igale kuluobjektile.

Tabel 12. Hydroseal OÜ tegevuspõhise kuluarvestuse koondtabel

Kauba otsekulud	€
Materjal, ostetud kaup	1 367 637
Ostetud tööd ja teenused	16 065
Kauba otsekulud kokku	1 383 702
Tegevuste kulud	
Kaupade müük	200 513
Kaupade ladustamine	4092
Tegevuste kulud kokku	204 605

Kaupade kulud kokku	1 588 307
---------------------	-----------

Lähtudes eelolevast analüüsist võib öelda, et kuluarvestussüsteemi valikul ja täpsusastme määramisel peab alati arvestama, et saadav kasu kuluarvestussüsteemist oleks suurem kui süsteemi loomiseks tehtavad kulutused. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem annaks küll täpsemat informatsiooni kulude kohta, aga on liiga aeganõudev, keeruline ja ressursikulukas antud ettevõttes kasutusele võtta. Antud ettevõttes moodustavad otsekulud suure osa ettevõtte kogukuludest, kaudkulude osakaal on väike, ettevõtte struktuur ei ole keeruline, kaupade müügi protsess on lihtne ja otsekulud on ettevõttele olulised. Tootmisprotsess ettevõttes puudub, kaubad ostetakse lattu ja müüakse edasi, lisaks puudub rahvusvaheline konkurents. Kuigi teoreetikud on palju rääkinud traditsioonilise arvestuse ebatäpsusest, siis antud juhul on täpsusaste piisav. Kulude arvestuse lihtsustamiseks ning efektiivsemaks muutmiseks on võimalik majandustarkvaras Merit Aktiva luua kulukohad, mis lihtsustavad kulude jagamist otse-ja kaudkuludeks. Ettevõtte plaanib tulevikus hakata rakendama majandustarkvaras Merit Aktiva traditsioonilist kuluarvestussüsteemi. Kõigi eelmainitud põhjuste tõttu soovitab töö autor uuritavas ettevõttes kasutusele võtta traditsioonilise kuluarvestussüsteemi.

4 KOKKUVÕTE

Ettevõtted vajavad kiiresti arenevas majanduskeskkonnas pidevat ülevaadet kuludest ja tuludest. Selleks, et olla konkurentsivõimeline vajab ettevõtte juhtkond täpsemat ning üksikasjalikumat informatsiooni juhtimisotsuste vastuvõtmiseks. Kuluarvestusest saadav informatsioon võimaldab saavutada maksimaalset efektiivsust ressursside kasutamisel.

Hydroseal OÜ jaoks on oluline kuluarvestussüsteemi loomine, sest praegusel hetkel teavad ettevõtte juhid ainult kaupade otsekulusid, kaudkuludest ülevaade puudub. Sobiva kuluarvestussüsteemi väljatöötamine annab ettevõttele võimaluse analüüsida kaupade ostuhinda ja nende tulukust. Hästi toimiv kuluarvestussüsteem annab ettevõttele eelise konkurentide ees ja on abiks juhtimisotsuste tegemisel.

Lõputöö eesmärgiks oli lähtudes kulude arvestuse teoreetilistest käsitlustest analüüsida osaühingus Hydroseal toimivat kuluarvestust ning analüüsi tulemusel luua ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem.

Eesmärgi saavutamiseks kasutati kvantitatiivset uurimismeetodit. Kvantitatiivse meetodina kasutati dokumendivaatlust ja analüüsi. Vaatluse alla võeti ettevõtte 2018-2020 aastate andmed. Dokumendivaatlusest saadavad andmed olid kvantitatiivsed ehk faktiliselt ning arvuliselt määratletud. Eesmärgini jõudmiseks püstitati sissejuhatuses uurimisülesanded, mille täitmisest antakse ülevaade töö põhiosas.

Töö esimeses peatükis töötati läbi sobiva kuluarvestussüsteemi leidmiseks teoreetiline erialakirjandus, mis sisaldas erinevaid teadusartikleid ja erialaspetsialistide raamatuid. Sellega loodi magistritööle teoreetiline aluspind, milles käsitleti kuluarvestuse olemust, eesmäärke ja põhikomponente, anti ülevaade traditsioonilisest ja tegevuspõhisest kuluarvestussüsteemist ning nende juurutamisel ilmnedavatest ohtudest ja takistustest.

Kuigi kuluarvestussüsteemi olulisemateks eesmärkideks on kujunenud varude mõõtmine ja erinevatele infotarbijatele otsustamiseks vajaliku informatsiooni kindlustamine, arvab magistritöö autor, et tänapäeva keerulises ja kiirelt muutuvas majanduskeskkonnas on kuluarvestussüsteemi väga oluliseks eesmärgiks ka strateegiliste juhtimisotsuste tegijate kuluinfoga varustamine. Autori arvates on kõige olulisemaks ühtsuse kriteerium, sest ühtse kuluarvestussüsteemi rakendamine ettevõttes võimaldab paremini koostada kulude analüüse

ning kuluvõrdluseid erinevate ressursside ja struktuuride vahel. Ühtne kuluarvestussüsteem sisaldab endas samasuguste kuluarvestuse meetodite ja põhimõtete kasutamist terves ettevõttes. Töö autori arvates toob tegevuspõhise kuluarvestuse juurutamine esile vajaduse täiendavate mõõtmisüsteemide järele, mis nõuavad lisainvesteeringuid ning mille otstarvet alahinnatakse.

Töö teises peatükis anti ülevaade antud töös kasutatavast uurimismetoodikast ja Hydroseal OÜ olulisematest majandusnäitajatest ning kuluarvestuse korraldusest. Uuritavale ettevõttele on vaja luua kuluarvestussüsteem, et ettevõtte juhtkond saaks teada kaudkulude mõju ning analüüsida ostetud kauba tulukust. Hästi toimiv kuluarvestussüsteem annaks ettevõttele eelise konkurentide ees, oleks abiks juhtimisotsuste langetamisel.

Töö kolmandas peatükis toodi välja traditsioonilise kuluarvestussüsteemi ja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi loomine uuritavale ettevõttele. Töö empiirilises osas analüüsiti ettevõtte kuluarvestust ning analüüsi tulemustele tuginedes ja ettevõtte vajadusi arvestades töötati autori poolt välja ettevõttele sobivaim kuluarvestussüsteem.

Magistritöö tulemusena pakuti välja lahendused, kuidas on võimalik traditsioonilist kuluarvestussüsteemi rakendada majandustarkvaras Merit Aktiva, mille abil on võimalik kulud jaotada automaatselt otse- ja kaudkuludeks. Traditsioonilist kuluarvestussüsteemi tuleb kindlasti ettevõttes edasi arendada, kui ettevõtte hakkab pakkuma ka laiemalt teenust klientide tellitud kaupade paigaldamiseks. Hetkel on selle osakaal väga väike, põhiline on siiski kaupade müük. Magistritöö autori hinnangul on ettevõttes mõistlik rakendada traditsioonilist kuluarvestussüsteemi, kuna see ei nõua suurt ajakulu ja nõuab ainult väikest ajakulu teenust pakkuvalt raamatupidajalt kulude jaotamiseks otse- ja kaudkuludeks. Kuigi teoreetikud on palju rääkinud traditsioonilise arvestuse ebatäpsusest, siis antud juhul on täpsusaste piisav. Kuna süsteem on üles ehitatud arvestades praegust olukorda, siis soovitab autor aeg-ajalt kontrollida süsteemi sobivust ning vajadusel muudatused sisse viia.

Ettevõtte soovil on võimalik süsteemi edasi arendada valides praegusele kuluobjekti juurde näiteks kliendi või kliendigrupi, mille alusel on võimalik mõõta kliendi kasumlikkust.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et käesoleva magistritöö käigus edastas töö autor uuritavale ettevõttele informatsiooni kulude kohta. Ettevõtte plaanib tulevikus hakata rakendama majandustarkvaras Merit Aktiva traditsioonilist kuluarvestussüsteemi.

KASUTATUD KIRJANDUS

- Alver J., Reinberg, L.** (2002) Juhtimisarvestus. täiendatud väljaanne, Tallinn.
- Antić, L., Georgijevski, M.** (2010). Time-driven activity based costing. – Economic Themes. Vol. 48 Issue 4, p 499-513. 15p. [e-ajakiri]
<http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=a857f003-2ec8-4c8d-bbe7-94c514166bf4%40sessionmgr114&vid=2&hid=118> (24.02.2021)
- Askarany, D., Jazdifar , H., Askary, S.** (2010) Supply chain management, Activity – Based Costing and organizational factors. International Journal of Production Economics, Vol. 127, pp. 238-248.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G.** (2008). Management and cost accounting. Harlow: Prentice Hall.
- Blocher, E.J., Stout, D.E., Cokins, G., Chen, K.H.** (2008). Cost management: A strategic emphasis. 4th ed. New York: McGraw-Hill/Irwin:2008.
- CIMA.** Management Accounting Official Terminology. Cima Publishing, 2000
- Cocins, G., Capusneanu, S., Babru, C.** (2011). Decision Based Synthesis Documents Information of the ABC (Activity-Based Costing) Method – International Journal of Accounting and Financial Reporting. Vol. 1, No. 1, p 112-132 [e-ajakiri]
<http://www.macrothink.org/journal/index.php/ijaf/article/viewFile/905/714> (21.02.2021).
- Cokins, G., Capusneanu, S.** (2011). Sustaining an Effective ABC/ABM System. Theoretical and Applied Economics , 18 (2 (555), 47-58.
- Dejnega, O.** (2011). Method time driven activity based costing- literature review. Faculty of Economics, 7-15.
- Drury C.** (2008) Management and cost accounting. 7th ed. London: South-Western Cengage Learning, 775 p.
- Drury C.** (2008) Management and Cost Accounting, Cengage Learning EMEA
- Fisher, J. G., Krumwiede, K.** (2012). Product costing systems: Finding the right approach. Journal of Corporate Accounting & Finance. Vol.23, Issue 3, p. 43-51.
- Fisher, J., G., Krumwiede, K.** (2015). Product costing Systems: Finding the Right Approach. – The Journal of Corporate Accounting and Finance. Vol 26 Issue 4, p 13 – 21
- Glad, E., Becker, H.** (1997) Activity – Based Costing and management. Chichester: John Wiley & Sons, 231 p
- Gunasekaran, A., Williams, H. J., McGaughey, R. E.** Performance measurement and costing system in new enterprise. – Technovation, 2005, Vol. 25, pp. 523-533.

- Hilton, W., R., Maher, W., M., Selto, H., F.** Cost Management: Strategies for Business Decisions. 4th Edition. Boston, 2008, 955 p
URL:https://www.umassd.edu/media/umassdartmouth/businessinnovationresearchcenter/publications/pm_newenterprise.pdf
- Haldma, T., Karu, S.** (1999) Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu: Rafiko, lk 192.
- Haldma, T., Lääts, K.** (2002) Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. – Management Accounting Research, No. 13, pp. 379–400.
- Hansen, D.R., Mowen, M. M.** Cost Management: Accounting and Control, Fifth Edition. Thomson Learning Inc, 2006.
[http://www.ichapters.com/shop/content/hansen33108_0324233108_02.01_chapter01.pdf].20.04.2021.
- Harper, W. M.** Cost and Management Accounting. London: Financial Times/Pitman, 1995, 566 p.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P.** (2010). Uuri ja kirjuta. Tallinn: Kirjastus Medicina. 412 lk.
- Horn gren, C.T., Datar, S.M., Foster, G.** Cost accounting: A managerial emphasis. 12th ed. Upper Saddle River (N.J.): Pearson Prentice Hall:2006
- Horn gren, C. T., Sundem, G. L., Burgstahler, D., Schatzberg, J.** Introduction to Management Accounting. 16th ed. Boston: Pearson Educated Limited, 2014, 772 p.
- Illison, R., Tammiste** (2009) ABC- tegevuspõhine majandusarvestus. Raamatupidamise praktik, November a.lk 8-10
- Jaansoo, A.** (2011). Kulude arvestus ja eelarvestamine. Tallinn: INNOVE. 103 lk.
- Jinga, G., Dumitru, M., Dumitrana, M., & Vulpoi, M.** (2010). Accounting systems for cost management used in the Romanian economic entities. Accounting and Management Information Systems, 9, 242–267
- Kallam, H., Kolbre E., Lend E., Möller L., Reinhold V., Simson A.-L., Uustalu A.-M., Venesaar U.** (2003). Ärikorralduse põhiteadmisi. Tallinn: Külim. 214 lk.
- Kaplan, R. S., Cooper, R.** (2002) Kulu ja tulemus. Tallinn: Fontes Kirjastus, 408 lk.
- Karu, S.** (2008) Kulude juhtimine ja arvestus. I osa, Tartu: Raftiko Kirjastus OÜ, lk 336.
- Karu, S.** (2009) Tulemuslikkuse juhtimine ja mõõtmine [e-ajakiri] <http://majandus24.postimees.ee/762988/tulemuslikkuse-juhtimine-ja-mootmine>
- Khan, M., Y., Jain, P., K.** (2008). Cost accounting and financial management for CA Professional Competence Examination. New Dehli: Tata McGraw-Hill Education. 312 pp
- Kukke, A.** (29.08.2011a). ABC teooria rakendamine. Kasutamise kuupäev 20.02.2021, allikas: Infovara- parem teave, parem tulemus: <http://juhtimisinfo.ee/2011/08/abc-teooriarakendamine/>

- Kuusik, A., Virk, K., Aarna, K., Sepp, L., Seppo, M., Mehine, T., Printhal, I.** Teadlik turundus. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2010, 342 lk
- Kõomägi, M.** Äriarahandus. (2006). Tartu: Tartu ülikooli kirjastus. 276 lk.
- Lilover, L.** (1976). Põllumajandusökonoomika: üldkursus. Tallinn: Valgus. 223 lk.
- Lukka, K., Granlund, M.** „Cost accounting in Finland: Current practice and trends of development“ – European Accounting Review pages 1-28; 2007
- Lääts, K., Peets, P.** (2004) Kulude käsitlest Eesti ettevõtetes Euroopa vaatenurgast.- Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris. Konverentsikogumiks, 23.04.2004. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, lk. 107-122.
- Mereste, U.** (2003) Majandusleksikon I, Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 644 lk.
- Nagle, T. T., Hogan, J.** (2006). The strategy and tactics of Pricing. A Guide to Growing More Profitably. New Jersey: Pearson Prentice Hall
- Parelo, R.** (15.04.2009). Tegevuspõhise kuluarvestuse praktiline juurutamine ja kasutamine. Kasutamise kuupäev 20.03.2021, allikas: Optime: http://optime.eu/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=13&Itemid=134&lang=et
- Pärl, Ü.** (2009) Omahinna arvutamine ehk kuhu kadus kasum? [e-ajakiri] <http://www.rmp.ee/ettevotlus/kasulik/omahinna-arvutamine-ehk-kuhu-kadus-kasum-2009-02-23>
- Raamatupidamise käsiraamat. Tallinn, Äripäeva Kirjastus. 2006, lk 66-70
- Radu, M.** (2013). Modernizing management accounting by the ABC method. Internal Auditing & Risk Management, 4, 1–11.
- Rahvusvaheline Raamatupidamisstandard IAS 2, [http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:320:0001:0481:ET:PDF]. 20.04.2021.
- Rainborn, C. A., Kinney, M. R.** (2011). Cost Accounting Principles. Ohio: South Western.
- Rebane, M., Visberg, A.** (1998). Sissejuhatus raamatupidamisse. Raamatupidamise korraldamise alused ettevõttes. Tallinn: Külim. 157 lk.
- Rünkla, J.** (1996) Ettevõtte finantsseisund, konkurents ja strateegia. Tallinn: Külim. 92 lk.
- Siitan, U.** Tootmise tasuvuse arvestus [e-ajakiri] 76 <http://usesoft.ee/files/Tootmise%20tasuvuse%20arvestus%20ERP%20tarkvara%20abil%20-%20Urmas%20Siitan.pdf>
- Stelmak, I.** (2013). Juhi ja ettevõtja raharaamat. Kloogaranna: Six Apples OÜ. 144 lk.
- Sutton, T.** (2004). Corporate Financial Accounting and Reporting. Second Edition. England: Pearson Education Limited. 687 pp.
- Tearu, A., Krumm, E.** (2005). Ettevõtte finantsjuhtimine. Tallinn: Kirjastus Pegasus. 223 lk.

Wegmann, G. (2009). The Activity-Based Costing Method: Development and Application. ICAI Journal of Accounting Research, 8, 7-22.

Zimmerman, J. L. (2003). Accounting for decision making and control. (4th ed.). Boston: McGraw-Hill/Irwin

**Lihtlitsents lõputöö salvestamiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks
ning juhendaja(te) kinnitus lõputöö kaitsmisele lubamise kohta**

Mina, Kätlin Variksaar,

sünniaeg 12.06.1993

1. annan Eesti Maaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud lõputöö
Kuluarvestussüsteemi loomine osaühingule Hydroseal,

mille juhendaja on Anu-Elis Visberg,

- 1.1. salvestamiseks säilitamise eesmärgil,
- 1.2. digiarhiivi DSpace lisamiseks ja
- 1.3. veebikeskkonnas üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile;

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega
isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Lõputöö autor

allkiri

Tartu, 13.05.2021

Juhendaja(te) kinnitus lõputöö kaitsmisele lubamise kohta

Luban lõputöö kaitsmisele.

(juhendaja nimi ja allkiri)

(kuupäev)

(juhendaja nimi ja allkiri)

(kuupäev)